

Vilniaus universiteto Teisės fakulteto

Viešosios teisės katedra

Vaido Maksvyčio,

V kurso, finansų ir mokesčių teisės

studijų šakos studento

Magistro darbas

PVM atskaitos problematika nacionaliniu ir Europos Sąjungos lygmeniu

Vadovas: partnerystės prof. dr. Vitas Vasiliauskas

Recenzentas: doc. dr. Martynas Endrijaitis

Vilnius

2021

ANOTACIJA IR PAGRINDINIAI ŽODŽIAI

Šiame darbe analizuojamas Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatyme įtvirtintas teisės į PVM atskaitą institutas ir šios teisės įgyvendinimo bei ribojimo sąlygos, nagrinėjama aktuali ir naujausia teismų praktika šioje srityje. Lyginama Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktika susijusi su PVM atskaitos sukčiavimo, piktnaudžiavimo, nesąžiningumo atvejais ir Europos Sąjungos Teisingumo Teismo formuojama praktika šioje srityje. Taip pat, analizuojama 0 proc. PVM tarifo taikymas prekių tiekimui į kitas Bendrijos nares, kiek tai susiję su atskaitymo reikalavimais ir ribojimo sąlygomis.

Pagrindiniai žodžiai: atskaita, sukčiavimas, piktnaudžiavimas, sąžiningumas, žinojimas, turėjimas žinoti.

This work analyzes the institute of the right to deduct VAT established in the Law of Value Added Tax of the Republic of Lithuania and the conditions for the implementation and restriction of this right, also analyzing the relevant and recent cases in this area. The case law of the Supreme Administrative Court of Lithuania related to VAT deduction in cases of fraud, abuse and dishonesty is compared to the case law developed by the Court of Justice of the European Union in this area. Furthermore, 0 percent. Furthermore, analyzing the application of the 0 percentage VAT rate to supplies of goods to other Member States regarding deduction requirements and conditions for restriction.

Keywords: deduction, fraud, abuse, honesty, knowing, having to know.

TURINYS

ANOTACIJA IR PAGRINDINIAI ŽODŽIAI.....	2
IŽANGA	4
1. PVM sistema.....	7
2. PVM atskaitos samprata.....	11
3. PVM atskaitos apribojimo ir paneigimo pagrindai	20
3.1. Reikalavimai PVM atskaitai.....	20
3.2. Teisės į PVM atskaitą išimtys.....	24
3.3. Sukčiavimas, piktnaudžiavimas, sąžiningumas (žinojimas ir turėjimas žinoti) PVM atskaitos srityje.....	29
3.4. Nulio proc. PVM tarifas prekėms tiekiamoms į kitą valstybę narę ir sąsaja su PVM atskaita	43
IŠVADOS.....	51
ŠALTINIŲ SĄRAŠAS.....	53
SANTRAUKA.....	56
SUMMARY	57

IŽANGA

Temos aktualumas. Kiekvieną dieną tiek Lietuvos, tiek Europos Sąjungos mastu įvyksta sandoriai, kurie apmokestinami pridėtinės vertės mokesčiu. Kasdienybėje nėra susimąstoma kaip į parduotuvę pateko viena ar kita prekė, kaip buvo sukurta paslauga, kurias naudojame ar vartojame. Už kasdien naudojamų paslaugų ar vartojamų prekių išsidriekia didelės tiekimo grandinės tam, kad būtų pasiekiamas galutinis vartotojas. Neretai, tiekimo grandinėse tam, kad būtų pasiektas galutinis rezultatas, verslininkai turi pirkti žaliavų ar paslaugų iš kitų verslininkų. Tokiais atvejais, įvyksta sandoriai, kurie apmokestinami pridėtinės vertės mokesčiu, kurį turi surinkti pats verslininkas, jeigu tokia prievolė yra jau atsiradusi. Dar daugiau, ypač aktualūs sandoriai, kuomet apmokestinamieji sandoriai įvyksta produktui patenkant pas galutinį vartotoją, nes tai gali sudaryti didžiausią pridėtinės vertės mokesčio dalį. Šiais atvejais svarbu, kad verslininkas nepatirtų papildomos mokesstinės naštos ir pridėtinės vertės mokesčio nemokėtų iš savo kišenės, nes tokia našta gali atsirasti, kuomet mokesčių administratorius neleidžia pasinaudoti teise atskaityti pridėtinės vertės mokesį. Todėl aktualus pridėtinės vertės mokesčio atskaitos institutas, kuris užtikrina, kad vykdoma ekonominė veikla būtų neutrali verslininko atžvilgiu. Tačiau dėl formalių reikalavimų neįvykdymo arba dėl pačio verslininko neteisėtų ketinimų ar pareigų nevykdymo atskaita ribojama. Dėl to atsiranda situacijos, kur tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus kyla ginčas. Ginčas gali kilti tada, kada ta pati situacija traktuojama skirtingai ir taip atsiranda esamo reguliavimo ir taikymo problematika, todėl svarbu žinoti, tokių ginčytinų situacijų prielaidas bei aplinkybes ir kaip turėtų būti traktuojamos vienos ar kitos situacijos. Svarbu žinoti ir atskirti situacijas, kuomet vykdant ekonominę veiklą konkrečiame etape ar tam tikroje proceso dalyje iškyla rizika netekti teisės į atskaitą. Taigi, šiuo atveju aktualu išgryninti ir išanalizuoti pridėtinės vertės mokesčio institutą, atskaitos ribojimo ir šios teisės paneigimo pagrindus pagal esamą teisinį reguliavimą bei naujausią teismų praktiką.

Darbo tikslas. Šio magistro darbo tikslas yra išanalizuoti teisę į pridėtinės vertės mokesčio atskaitą reikalavimus bei ribojimo atvejus. Taip pat, panagrinėti ir palyginti 0 proc. pridėtinės mokesčių tarifą taikomą prekės tiekiamoms į kitas Europos Sąjungos valstybes nares su teise į atskaitą, kokie skirtumai ir panašumai.

Darbo uždaviniai.

1. Išanalizuoti teisės į pridėtinės vertės mokesčio atskaitą reikalavimus bei ribojimo atvejus.
2. Palyginti teisės į pridėtinės vertės mokesčio atskaitą formalius reikalavimus įtvirtintus teisės aktuose ir teismų praktikoje formuojamus ribojimo atvejus.
3. Remiantis naujausia teismų praktika, atskleisti probleminius aspektus kylančius šiandien, pridėtinės vertės mokesčio atskaitos srityje.

Darbo objektas. Šio darbo objektas yra teisė į pridėtinės vertės mokesčio atskaitą.

Tyrimo metodai. Magistro darbe naudojami keli tyrimo metodai. Daugiausiai naudojamas analitinis-aprašomas metodas analizuojant Europos Sąjungos ir Lietuvos teisės aktus, Europos Sąjungos Teisingumo Teismo bei Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo jurisprudencija. Taip pat, darbe naudojamas lingvistinis bei lyginamas metodas, kuomet analizuojamos sukčiavimo, piktnaudžiavimo, sąžiningumo sąvokos ir lyginami jų tarpusavio skirtumai bei panašumai. Dar daugiau, lyginama Europos Sąjungos ir Lietuvos teisinis reguliavimas bei teismų praktika. Naudojamas ir lyginamasis istorinis metodas apžvelgiant atskiras teisės aktų normas ir jų raidą.

Darbo originalumas. Šiame magistro darbe stengiamasi apžvelgti problematiką iš naujo požiūrio taško. Analizuojant parodyti ne tik svarbiausius teisės į pridėtinės vertės mokesčio atskaitą elementus, bet kartu, kritiškai vertinant formalius atskaitos ribojimo atvejus, parodyti kaip tos pačios situacijos, iš vienos pusės – mokesčių mokėtojo, iš kitos – mokesčių administratoriaus, vertinamos skirtingai. Siekiama parodyti, kaip toje pačioje situacijoje mokesčių mokėtojas ir mokesčių administratorius skirtingai traktuoja susidariusią situaciją. Magistro darbo temos problematika pasireiškia dviem aspektais: 1) atvejai kuomet teismas mokesčių mokėtojui neleidžia atskaityti pridėtinės vertės mokesčio, 2) atvejai kuomet teismas mokesčių mokėtojui leidžia atskaityti pridėtinės vertės mokesčių. Per šiuos du aspektus ir atsiskleidžiama magistro darbo tema. Analizuojant magistro darbus panašia tema, turimais duomenimis, paskutinis magistro darbas buvo parašytas 2018 m. Linos Miliauskaitės tema „Atsisakymas suteikti teisę į PVM atskaitą, kai apmokestinamasis asmuo (pirkėjas) žinojo arba turėjo žinoti, jog įsigydamas prekes jis dalyvauja sukčiavime PVM srityje“. Nors darbe apžvelgiami visi atskaitos ribojimo atvejai, tačiau pati tema koncentruojasi į vieną aspektą, t. y. žinojimą ir turėjimą žinoti apie sukčiavimą. Taip pat, iki šios dienos buvo priimta nemažai naujų sprendimų tiek Lietuvos, tiek Europos Sąjungos teismuose, todėl apžvelgiama ir naujausia teismų praktika.

Svarbiausi šaltiniai. Svarbiausi šaltiniais šiame magistro darbe yra teisės aktai bei teismų praktika. Pirma, 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, kuri įtvirtina bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą Europos Sąjungoje, o taip pat ir Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, kuriame įgyvendinamos minėtos direktyvos nuostatos ir reguliuojami svarbiausia klausimai susiję su pridėtinės vertės mokesčiu. Toliau, kitas svarbus šaltinis yra aktuali ir naujausia Europos Sąjungos Teisingumo Teismo ir Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo jurisprudencija, kuri aiškina minėtų teisės aktų tikslus ir nuostatas. Taip pat, nors nėra gausios doktrinos teisės į pridėtinės vertės mokesčio atskaitą srityje, būtent iš mokesčių teisės perspektyvos, tačiau buvo remtasis esamais teisės mokslininkų, tokių kaip prof. dr. O. Fedosiuk, prof. habil. dr. V. Vengrauskas ir kiti, moksliniais darbais.

1. PVM sistema

Analizuojant pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), šį mokestį reglamentuojančius Lietuvos ir Europos Sąjungos (toliau – ES arba Bendrija) teisės aktus, akivaizdu, kad bendroje ES rinkoje siekis yra PVM sistemos vienodinimas, t. y., skirtingų ES valstybių narių vis didesnis apmokestinimo taisyklių vienodumas tam, kad būtų kuo mažiau kliūčių ir kuo didesnė prekybos laisvė ES viduje. Pagrindinis teisės aktas ES lygmeniu įgyvendinantis PVM sistemą yra 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM direktyva) kartu su visais pakeitimais ir papildymais. Iš esmės, PVM direktyva reguliuoja visus klausimus susijusius su PVM sistemos įgyvendinimu, tai yra PVM objekto, mokėtojų, registravimosi, apmokestinimo momento, tarifų, tarptautinės prekybos, sąskaitų-faktūrų rekvizitų, atskaitos ir kitus svarbius klausimus. Tačiau iš kitos pusės, valstybėms narėms paliekama teisė nacionaliniame lygmenyje pasirinkti būdą kaip viena ar kita taisyklė bus įgyvendinta. Pavyzdžiui, viena iš taisyklių, kuri numatyta PVM direktyvos 97 straipsnyje, nurodo, kad standartinis tarifas negali būti mažesnis nei 15 % (Tarybos direktyva, 2006, Nr. 2006/112/EB). Ši taisyklė susijusi su konkurencija ir tam, kad ES viduje ir tam tikroje Bendrijos narėje nebūtų didelių skirtumų bei pranašumų kainų ar apmokestinimo požiūriu. Kartu, ši taisyklė parodo, kad nors yra konkreti riba, tačiau yra ir teisė pasirinkti kitoki, tai yra didesnę, tarifą. Taigi, tokiu būdu pasimato ne tik pačios sistemos reguliavimo vienodumas, bet ir reguliavimo rėmai, kuriuose valstybės narės gali laisvais apsispręsti..

Kitas svarbus aspektas, atskleidžiantis PVM sistemos, kaip bendros ir laisvos rinkos įgyvendinimo pagrindą, yra sandorių neapmokestinimas PVM tarp skirtingų Bendrijos narių ir PVM atskaita. Neapmokestinimas PVM, kuomet prekės ar paslaugos juda per ES šalis yra svarbus tuo, kad verslininkas nepatirtų papildomos mokesstinės naštos. Ši mokesstinė našta susijusi su minėta PVM atskaita. Neapmokestinimas reiškia, kad yra taikoma 0 proc. PVM tarifas, kuris suteikia teisę pilnai atskaityti PVM, kuomet prekės ar paslaugos yra išgabenamos iš vienos Bendrijos narės į kitą. Tikslas yra apmokestinti ne verslininką, o galutinį vartotoją. Todėl, galime teigti, kad PVM sistema panaikina sienas ES viduje apmokestinimo prasme.

Šiuo atveju aktualu paanalizuoti, kokie istoriškai tikslai buvo keliami ir kaip tie tikslai buvo įgyvendinami PVM srityje. Tokią PVM sistemos kūrimosi pradžią savo straipsnyje „Europos Sąjungos mokesčių sistema ir jos įtaka verslo plėtojimui“ apžvelgia

doc. dr. A. Damulienė ir prof. habil. dr. V. Vengrauskas. Straipsnyje teigiama, kad nuo 1969 m. šeštoje ES direktyvoje buvo kalbama apie PVM kaip bendrą ES pardavimų mokestį. Mokesčių derinimas tuo laikotarpiu reiškė bendros struktūros pritaikymą, tačiau bendras šalių narių PVM dydis nebuvo akcentuojamas. Iš to kas pasakyta galima suprasti, kad vienas iš pirminių uždavinių, kuris puikiai pastebimas ir šiandien, ir buvo vieningos sistemos kūrimas, paremtas taisyklių suvienodinimu. Toliau straipsnyje teigiama, kad vienodindama PVM ES pirmiausia suvienodino struktūrą, o mokesčio dydžius vienodinti buvo numatyta vėliau. 1977 m. šeštosios PVM direktyvos, kuria buvo siekiama suvienodinti apmokestinimą PVM mokesčiu, tikslas buvo labiau suderinti mokesčių struktūrą sukuriant bendrą apmokestinimo tvarką ir bendras išimtis. Šioje Direktyvoje buvo akcentuojama mokesčių riba, t. y. žemiausias sandorių mokesčių limitas. Nors ir daug jau atlikta vienodinant PVM ir kitus netiesioginius mokesčius, tačiau išsamiau panagrinėję ES šalių narių netiesioginius mokesčius, jų tarifus, apmokestinimo principus, įvairias lengvatas matome, kad jie labai skiriasi (Damulienė ir Vengrauskas, 2001, p. 15). Taigi, galima daryti išvadą, kad bendros rinkos siekimas ES buvo tikslingas ir palaipsniui siekiamas uždavinys. Keitėsi ir tobulėjo teisės aktai, kurie palaipsniui vis labiau harmonizavo sistemą.

Kitame straipsnyje pavadinimu „Piktnaudžiavimas mokesčių teisėje, kurio pagrindu prarandama teisė į PVM atskaitą“ doc. dr. P. Čerka ir doc. dr. J. Grigienė teigia, kad PVM yra vartojimo mokestis, t. y. jo našta gula namų ūkiui, o ne verslui, kuris nors ir naudoja turtą, tačiau jo nevartoja šia prasme. PVM mokėtojo užduotis yra perkelti surenkamą mokestį vartotojams, o komercinė veikla lieka neutrali jo atžvilgiu. Pabrėžtina būtent tai, kad PVM apibūdinamas ne tik kaip pardavimų mokestis (kaip buvo prieš tai minėtame straipsnyje), bet ir vartojimo mokestis. Todėl, galima teigti, kad yra keli požiūrio taškai analizuojant PVM. Šiame straipsnyje būtent autoriai tai ir pažymi, kad praktiniu požiūriu, PVM iš esmės yra ūkinės operacijos mokestis, nes apmokestinimo momentas nesutampa su suvartojimo momentu. Kai kurios paslaugos yra suvartojamos iš karto (pervežimo paslauga), o kai kuriuos daiktus suvartojame ne tuo pačiu metu, kai juos įsigyjame (pvz. maistas), o dar kai kuriuos sunaudojame per ilgą laiką (nekilnojamasis turtas), todėl PVM iš tikrųjų yra tiekimo vartojimui apmokestinimas. Vartojimui tenka našta, bet momentas apmokestinimo yra susietas ne su vartojimo momentu, bet su tiekimo vartojimui (pardavimas, paslaugų suteikimas ir pan.) galutiniam vartotojui etapais visoje tiekimo grandinėje. PVM yra surenkamas verslo subjektų per etapinį procesą, tačiau kadangi tai yra vartojimo apmokestinimas, ši PVM našta neturėtų likti verslo subjektams (Čerka ir Grigienė, 2017, p. 101). Iš to kas pasakyta galima teigti, kad iš vienos pusės PVM yra

vartojimo mokestis, kuris tenka prekių ir/ar paslaugų vartotojui, tačiau iš kitos pusės, pardavimo mokestis.

Toliau, vienas iš pagrindinių PVM sistemos principų yra nurodytas PVM direktyvos 1 straipsnio 2 dalyje, kur teigiama, kad pagal bendros PVM sistemos principą prekės ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra proporcingas prekių bei paslaugų kainai, nors daugelis sandorių vykdomi gamybos ir paskirstymo metu iki to etapo, kai skaičiuojamas mokestis. Šis principas būtent ir parodo, kad apmokestinamas vartojimas, o ne pati ekonominė veikla, nors mokestį surinkti tenka pačiam verslininkui. Toliau, tame pačiame PVM direktyvos straipsnyje nurodoma, kad už kiekvieną sandorį PVM apskaičiuojamas taip – iš PVM, apskaičiuoto prekių ar paslaugų kainai taikant toms prekėms arba paslaugoms nustatytą PVM tarifą, atimama įvairioms sąnaudų sudedamosioms dalims tiesiogiai priskirtino PVM suma. Bendra PVM sistema taikoma visuose etapuose, įskaitant ir mažmeninę prekybą (Tarybos direktyva, 2006, Nr. 2006/112/EB). Šiuo atveju, būtent šiame straipsnyje atskleidžiamas ekonominės veiklos neutralumo principas PVM srityje, tai yra, kad vykdančys ekonominę veiklą neturėtų patirti mokesstinės naštos PVM forma. Kitaip tariant, minėtuose nuostatose įtvirtina teisė į PVM atskaitą.

Remiantis minėta nuostata, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau - LVAT) biuletenyje Nr. 27, kuriame apžvelgiama teismų praktika ir PVM srityje (kartu ir PVM atskaitos srityje) buvo išgryninta Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) praktikos analizė, kur išskiriami keturi esminiai PVM požymiai (įtvirtinti PVM direktyvos 1 straipsnyje): (1) jis yra bendrai taikomas sandoriams, kurių objektas yra prekės ar paslaugos; (2) jo dydis nustatomas proporcingai apmokestinamajam asmeniui už patiektas prekes ar suteiktas paslaugas sumokėtai sumai; (3) šis mokestis yra renkamas kiekviename gamybos ir platinimo proceso etape, įskaitant mažmeninės prekybos etapą, neatsižvelgiant į jau atliktų sandorių skaičių; (4) garantuojama pirmesniuose gamybos ir platinimo proceso etapuose sumokėtų sumų atskaita iš apmokestinamojo asmens mokėtino PVM, t. y. konkrečiame etape mokestis mokamas tik nuo šiame etape atsiradusios pridėtinės vertės ir galiausiai jo mokėjimo našta tenka galutiniam vartotojui (Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, 2014, p. 418). Pirmas požymis nusako būtent PVM objektą. Konkrečiai, kad apmokestinamas prekių tiekimas ir paslaugų teikimas. Šiuo atveju, pažymėtina, kad tai yra bendra taisyklė, kuri šalia eina su išimtimis. Išimtinės taisyklės nusako, kas nėra PVM objektu, nusako apmokestinimo ribą išreikštą konkrečia valiuta ir kiti išimtiniai atvejai. Antras požymis parodo, kad PVM yra proporcingas mokestis.

Tai reiškia, kad pavyzdžiui, mokestis yra pridamas prie prekės kainos, o ne atimamas (kaip būna kitų mokesčių atveju) ar turi kokį nors fiksuotą dydį. Trečias požymis iš esmės nusako apmokestinimo momentą, tai yra, kada reikia skaičiuoti patį mokestį. Apmokestinimo momentas, jeigu yra atsiradusi prievolė skaičiuoti ir mokėti PVM, pagal PVM direktyvos 63 straipsnį yra atlikus prekių tiekimą ar paslaugų teikimą. Paprastai tariant, galime teigti, kad PVM apsimokestina sandoriai. Paskutinis ketvirtas požymis atspindi vieną iš kertinių PVM elementų, tai yra, nors bendrai prekių tiekimas ar paslaugų teikimas apsimokestina kiekvieną kartą neatsižvelgiant į sandorių skaičių, tačiau verslininkas nėra apkraunamas mokesčine našta, kuri gali atsirasti dėl mokamo PVM gamybos procese, o leidžiama susidariusi pirkimo PVM atskaita. Kartu, dar kartą parodoma, kad pasibaigus gamybos ar platinimo procesams, mokesčinė našta būtent krenta vartotojams.

Apibendrinant, kaip minėta, šiandien pagrindinis teisės aktas įtvirtinantis PVM sistemą ES lygmeniu yra 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, kartu su visais pakeitimais ir papildymais. Taip pat, ypatingą reikšmę turi ESTT praktika, kuri aiškina šios PVM direktyvos nuostatas bei ES lygmeniu vienodą nuostatų taikymą. Nors dažnai vadinamas apyvartos mokesčiu, taip pat, PVM galime kartu vadinti ir vartojimo mokesčiu, kuris būtent apsimokestina esant vartojimui. Kuriant bendrą ir laisvą rinką, be abejo, neturi būti sienų tarp valstybių, kurios kliudytų prekybą, o būtent šiuo atveju, PVM sistema tam tikra prasme ir griaua tas prekybos sienas, leidžiant laisvą prekių ir paslaugų judėjimą. Konkrečiai, nustatant konkrečias taisyklės PVM tarifų taikymo (nulinio procentų) ir PVM atskaitos, kurie glaudžiai susiję. Kitaip tariant, nepatiriant papildomos mokesčinės naštos. Dar daugiau, suvienodinamos taisyklės, tačiau kartu Bendrijos narėms leidžiant apsispręsti atskirais klausimais.

2. PVM atskaitos samprata

PVM atskaitos esmė yra apibrėžta jau minėtoje PVM direktyvos 1 straipsnio 2 dalyje, kaip vieno iš pagrindinių PVM elementų. Konkrečiai, iš PVM, apskaičiuoto prekių ar paslaugų kainai taikant toms prekėms arba paslaugoms nustatytą PVM tarifą, atimama įvairioms sąnaudų sudedamosioms dalims tiesiogiai priskirtino PVM suma. Kitais žodžiais, gamybos ar panašiam procese įsigijus prekių ar paslaugų, kurios naudojamos ekonominėje veikloje ir už kurias buvo sumokėtas PVM, šio pirkimo PVM atskaitymas. Atskaitymą reikėtų suprasti, paprastai tariant, kaip matematinį atėmimą tarp pirkimo PVM ir pardavimo PVM. Atskaita yra vienas iš svarbiausių PVM mechanizmo elementų, nes jeigu PVM atskaityti nebūtų galima, tada PVM būtų kumuliatyvus, kas padidintų verslininkų mokesstinę naštą ir galutinę prekių ir paslaugų kainą. Toliau, pati teisė į PVM atskaitą ateina iš PVM direktyvos 168 straipsnio a dalies, kur nurodyta, kad teisė į atskaitą atsiranda jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kuri sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti: mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kuri jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo (Tarybos direktyva, 2006, Nr. 2006/112/EB). Pastaroji nuostata iš dalies atkartoja prieš tai minėtąją PVM direktyvos 1 straipsnio 2 dalies nuostatą.

Kadangi darbe pagrindinis analizės objektas yra PVM atskaita, arba kitaip, teisė į PVM atskaitą, pirmiausia, svarbu išnagrinėti šios teisės esmę bei pagrindinius aspektus. Analizuojant PVM atskaitos sampratą reikėtų pradėti nuo pačios PVM atskaitos sąvokos. Šiuo atveju, aktualus Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (toliau - PVMĮ), kur PVM atskaita apibrėžiama, kaip pirkimo ir (arba) importo PVM dalies atskaitymas, kai pagal PVMĮ nuostatas apskaičiuota atskaitoma pirkimo ir (arba) importo PVM dalimi sumažinama mokėtina į biudžetą ar padidinama grąžintina iš biudžeto PVM suma (LR pridėtinės vertės įstatymas, 2002, Žin Nr. IX-751). PVMĮ komentare konkrečiau nurodoma, kad PVM atskaita yra pirkimo ir (arba) importo PVM dalis, kurią PVM mokėtojas gali atskaityti (t. y. mažinti mokėtiną į biudžetą mokesčio sumą ar didinti grąžintiną iš biudžeto PVM sumą) šio įstatymo nustatyta tvarka (LR pridėtinės vertės mokesčio komentaras, 2004, Nr. KD-5644). Iš šios sąvokos analizės galime teigti, kad PVMĮ atsispindi PVM direktyvoje įtvirtintas PVM atskaitos apibrėžimas, siejant atskaitomą PVM su patirtomis sąnaudomis, taip mažinant mokesstinę prievolę ar net susigrąžinti PVM iš biudžeto.

Kita paminėtina sąvoka, šiuo atveju, yra pats PVM mokėtojas, kuris yra asmuo, kuriam pagal PVMĮ 2 straipsnio 29 dalį nustatyta prievolė apskaičiuoti ir mokėti PVM ir kuris mokesčio administratoriaus įregistruotas PVM mokėtoju, įskaitant kitaip PVM tikslais registruotus asmenis, išskyrus asmenis, kurie yra registruoti kompensacinio PVM tarifo schemos tikslais. Šiuo atveju svarbu pastebėti, kad bendrai, tik PVM mokėtojas (arba asmuo, kuriam atsiradusi prievolė skaičiuoti ir mokėti PVM) gali atskaityti PVM. Be abejo, yra tam tikrų išimčių kuomet, pavyzdžiui, formalus neįsiregistravimas nepanaikina teisės į PVM atskaitą. Tačiau bendrai, teisei į PVM atskaitą atsirasti svarbus pagrindas yra buvimas PVM mokėtoju.

Taip pat, paminėtina ir aktuali sąvoka yra apmokestinamojo asmens sąvoka, kuri reiškia, kad PVMĮ 2 straipsnio 15 dalies prasme, apmokestinamais asmuo yra bet kokio pobūdžio ekonominę veiklą vykdančias Lietuvos Respublikos juridinis arba fizinis asmuo, taip pat juridinio asmens statuso neturintis Lietuvos Respublikoje įsteigtas kolektyvinio investavimo subjektas, kurio veiklos forma yra investicinis fondas. Pagal PVMĮ 2 straipsnio 37 dalį, apmokestinamieji asmenys yra ir užsienio asmenys, kuris vykdo bet kokio pobūdžio ekonominę veiklą:

1) užsienio valstybės juridinis asmuo ar organizacija, kurių buveinė yra užsienio valstybėje ir kurie įsteigti arba kitokiu būdu organizuoti pagal užsienio valstybės teisės aktus, arba

2) bet kuris kitas užsienyje įsteigtas, įkurtas ar kitaip organizuotas vienetas, arba

3) fizinis asmuo, kurio nuolatinė gyvenamoji vieta nėra Lietuvos Respublika.

Asmuo (fizinis ar juridinis) vykdančias ekonominę veiklą, susidurs su prievole skaičiuoti ir mokėti PVM į biudžetą, jeigu veikla ir jos rezultatai atitiks konkrečias PVMĮ sąlygas. Šios sąlygos susijusios su paslaugų teikimu arba prekių tiekimu pagal PVMĮ nustatytą tvarką bei PVM direktyvos 2006/112/EB nuostatas. PVM atskaitos srityse, būvimas PVM mokėtoju ir prievolė registruotis PVM mokėtoju tiesiogiai susijusi su PVM atskaita, nes yra pagrindas teisei į atskaitą atsirasti (išskyrus tam tikras išimtis). Pagal PVMĮ 71 straipsnį asmeniui atsiranda prievolė registruotis PVM mokėtoju ir skaičiuoti PVM bei mokėti jį į biudžetą tenka apmokestinamiesiems asmenims, kurie šalies teritorijoje tiekia prekes arba teikia paslaugas, išskyrus atvejus, kai šalies teritorijoje tiekiamos tik tokios prekės ir (arba) teikiamos tik tokios paslaugos, už kurias prievolė apskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą PVM pagal PVMĮ 95 straipsnio 2, 3 ir 4 dalių nuostatas tenka pirkėjui. Privalantis registruotis PVM mokėtoju asmuo privalo pateikti prašymą

įregistruoti jį PVM mokėtoju. Minėto PVMĮ 71 straipsnio 1 dalyje nurodoma bendra taisyklė, tačiau antroje straipsnio dalyje nurodomos konkrečios prievolės atsiradimo sąlygos: neatsižvelgiant į šio straipsnio 1 dalį, Lietuvos Respublikos apmokestinamasis asmuo neprivalo pateikti prašymo įregistruoti jį PVM mokėtoju bei už tiekiamas prekes (išskyrus į kitas valstybes nares tiekiamas naujas transporto priemonės) ir (arba) teikiamas paslaugas PVMĮ nustatyta tvarka skaičiuoti PVM ir mokėti jį į biudžetą, jeigu bendra atlygio už vykdant ekonominę veiklą šalies teritorijoje patiektas prekes ir (arba) suteiktas paslaugas suma per metus (paskutinius 12 mėnesių) neviršijo 45 000 eurų. PVM turi būti pradėtas skaičiuoti nuo to mėnesio, kurį minėta riba buvo viršyta. Už patiektas prekes ir suteiktas paslaugas, už kurias atlygis neviršijo nurodytosios 45 000 eurų sumos, PVM neskaičiuojamas.

Prievolė registruotis PVM mokėtoju, kaip nurodyta, aiškiai apibrėžta konkrečia ribine suma (yra ir kitų ribinių sumų, pavyzdžiui vykdant nuotolinę prekybą pagal PVMĮ 13² straipsnį arba PVMĮ 71¹ straipsnį, tačiau Lietuvoje ekonominę veiklą vykdančiams asmenims šią 45 000 eurų ribą galima būtų vadinti pagrindine). Reikia pasakyti, kad teisę į PVM atskaitą gali pasinaudoti tiek įsiregistravę, tiek neįsiregistravę asmenys, nurodytais PVMĮ atvejais, pavyzdžiui, neįsiregistravęs PVM mokėtoju asmuo gali atskaityti PVM jeigu tokia prievolė registruotis pagal PVMĮ 57 straipsnio 1 dalies 2 punkto a papunktį yra jau atsiradusi. Todėl, asmenys vykdantys ekonominę veiklą, negalės atskaityti PVM, kurį jau sumokėjo vykdydami savo veiklą, jeigu nebuvo įsiregistravę PVM mokėtojais ir peržengę nustatytą ribą pagal PVMĮ 57 straipsnį. Taigi, svarbus ne tik PVM įsiregistravimo momentas, tačiau ir PVM apmokestinamoji riba.

Toliau, svarbu išanalizuoti, kaip minėtos teisės aktų nuostatos aiškinamos teismų praktikoje, o ir kartu, apžvelgti PVM atskaitos svarbą, požymius bei pamatinius principus. Tęsiant prieš tai aptartą registravimosi PVM mokėtoju prievolę ir sąryšį su PVM atskaita, ESTT byloje C-385/09 konstatavo, kad PVM direktyva 2006/112/EB turi būti aiškinama taip, jog ja draudžiama, kad PVM apmokestinamas asmuo, kuris tenkina esmines sąlygas atskaityti šį mokestį remiantis šios direktyvos nuostatomis ir įsiregistruoja PVM mokėtoju per protingą terminą nuo sandorių, suteikiančių teisę į PVM atskaitą, įvykdymo, netektų galimybės įgyvendinti teisės į atskaitą dėl nacionalinės teisės akto, kuriuo draudžiama atskaityti perkant prekes sumokėtą PVM, kadangi šis apmokestinamasis asmuo neįsiregistravo PVM mokėtoju prieš naudodamas šias prekes savo apmokestinamojoje veikloje. Dar daugiau, kitoje ESTT byloje C-438/09 yra konstatavęs, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalis turi būti aiškinama kaip draudžianti nacionalinės teisės

nuostata, kuri neleidžia atskaityti vieno apmokestinamojo asmens kitam apmokestinamajam asmeniui, paslaugų teikėjui, sumokėto PVM, jei pastarasis nėra registruotas kaip PVM mokėtojas (Bogusław Juliusz Dankowski prieš Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi, 2010, ESTT C-438/09). Šiuo atveju turimas mintyje formalus neįsiregistravimas PVM mokėtoju, todėl galime teigti, kad ESTT pakankamai griežtai vertina formalius neįsiregistravimo PVM mokėtoju reikalavimus. Registravimasis yra šiuo atveju tik formalus veiksmas, kuris yra pasekmė tam tikrų sąlygų įgyvendinimo. Šią teisinę situaciją patvirtina PVMĮ įtvirtinti 63 straipsnis ir vėliau priimtas 63¹ straipsnis.

Pereinant prie teisės į PVM atskaitą svarbą, ESTT byloje C-465/03 pabrėžiama, kad atskaitymų sistemos tikslas yra atleisti verslininkus nuo sumokėto ar mokėtino PVM naštos. Bendroji PVM sistema užtikrina visišką neutralumą apmokestinant bet kokią ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į jos tikslus ar rezultatus, su sąlyga, kad šiai veiklai iš principo būtų taikomas PVM (Kretztechnik AG prieš Finanzamt Linz, 2005, ESTT C-465/03). Taigi, šiuo atveju patvirtina išdėstyti teiginiai, kad PVM atskaita skirta neapkrauti verslininko vykdomos veiklos mokesetine našta.

Iš kitos pusės, PVM atskaita svarbi, nes gali įtakoti asmens ekonominės veiklos rezultatus, mažinant pelną, jeigu pirkimo PVM neturi teisės atskaityti, arba, gali įtakoti vartotojus, nes asmuo vykdamas ekonominę veiklą bus priverstas didinti prekių ir/ar paslaugų kainas. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos parengtame rašte dėl PVM atskaitos, nurodoma kelių ESTT bylų apžvalga, kuri tiksliai apibūdina PVM atskaitos svarbą: 1) byloje ESTT C-50/87 Commission / French Republic konstatavo, kad teisė į PVM atskaitą yra vienas iš esminių PVM sistemos elementų. Teisės į PVM atskaitą ribojimas sąlygoja mokesstinę naštą ir turi būti taikomas vienodai visose valstybėse narėse. Todėl PVM atskaitos ribojimas galimas tik aiškiai PVM direktyvos nurodytais atvejais. Kitais atvejais PVM mokėtoju teisė į PVM atskaitą turi būti suteikiama nedelsiant visų pirkimų atžvilgiu. Šie ribojimai PVM atskaitos srityje, kaip ir prieš daug metų, taip ir šiandien, yra ypač aktualūs vykdomai ekonominei veiklai, nes įtakoja asmens vykdančio ekonominę veiklą mokesstinę naštą. Toliau nurodoma, sąlyginai naujesnė byla: 2) C-396/98 Grundstuckgemeinschaft Sclosstrasseatskaitos ESTT konstatavo, kad asmuo, kuris numato vykdyti ekonominę veiklą pagal PVM direktyvos 2 straipsnį ir gali tai pagrįsti objektyviais įrodymais, ir kuris savo numatomai veiklai vykdyti patiria išlaidų, turi būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu. Veikdamas kaip apmokestinamasis asmuo, pagal PVM direktyvos 9 straipsnio nuostatas, jis turi teisę į PVM atskaitą įtraukti prekių (paslaugų), įsigytų numatomai tokiai ekonominei veiklai, kuriai pirkimo PVM gali būti atskaitomas,

pirkimo PVM. Ši teisė į PVM atskaitą gali būti realizuota iš karto dar nepradėjus realiai šios veiklos vykdyti. Teisė į PVM atskaitą negali būti siejama su apmokestinamojo asmens, PVM mokėtojo, pajamų uždirbimo pradžia. Bet kuri kitokia PVM direktyvos nuostatų interpretacija sąlygotų nevienodą ekonominei veiklai vykdyti įsigytų prekių (paslaugų) susiejimą su ekonomine veikla, atsižvelgiant į tai, kada prekės (paslaugos) buvo įsigytos (VMI prie FM, 2017a). Taigi, teismas pabrėžia, kad vykdant apmokestinamąją veiklą svarbu tai, kad neatsirastų dirbtinė našta mokesčine forma ir būtų visos sąlygos atskaityti pirkimo PVM. Teisė į PVM atskaitą negali būti ribojama pagal nuožiūrą ar intenciją, o pagal konkrečiai PVM direktyvoje įtvirtintus, teismų praktikoje apibrėžtus atvejus.

Papildomai, taip pat ESTT praktikoje yra pasakyta, konkrečiai byloje C-400/98, kad teisės į PVM atskaitą, sumokėtą už pirmąsias investicines išlaidas, atsiradimas jokių būdu nepriklauso nuo to, ar mokesčių administratorius formaliai pripažįsta apmokestinamojo asmens statusą. Vienintelis tokio pripažinimo poveikis yra tas, kad pripažinus tokį statusą, jis negali būti atimtas iš mokesčių mokėtojo atgaline data, nepažeidžiant teisėtų lūkesčių apsaugos ir teisinio saugumo principų, išskyrus sukčiavimo ar piktnaudžiavimo atvejus¹ (Finanzamt Goslar prieš Brigitte Breitsohl, 2000, ESTT C-400/98). Kitaip tariant, jeigu asmuo iki registravimosi PVM mokėtoju ar tokios prievolės atsiradimo, buvo leista daryti atskaitymą, tokia atskaita negali būti panaikinta atbuline data. Tai yra dar vienas svarbus požymis, kuris neleidžia prarasti teisės į PVM atskaitą.

Kalbant apie PVM atskaitos principus, teisėje į PVM atskaitą atsispindi neutralumo principas, kuris yra susijęs su mokesčine našta. ESTT byloje C-111/14 pažymi, kad PVM neutralumo principas įgyvendinamas naudojant atskaitos sistemą, kurios tikslas – visiškai atleisti apmokestinamąjį asmenį nuo vykdant bet kokią ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM. Todėl bendra PVM sistema užtikrinamas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant į šios veiklos tikslus ar rezultatą, jeigu pati ši veikla apmokestinama PVM. Kitaip tariant, neutralumo principas tiesiogiai siejasi su PVM atskaita, kaip šio principo įgyvendinimo sąlyga. Toliau, ESTT šioje byloje konstatuoja, kad pridėtinės vertės mokesčio neutralumo principas turi būti aiškinamas taip, kad juo draudžiama nacionalinės teisės nuostata, pagal kurią mokesčių administratoriui leidžiama atsisakyti gražinti sumokėtą pridėtinės vertės mokesčių, motyvuojant tuo, kad šis neturėjo

¹ Versta iš anglų kalbos. Originalus tekstas: The arising of the right to deduct the VAT paid on the first investment expenditure is thus in no way dependent upon formal recognition of the status of taxable person by the tax authority. The only effect of that recognition is that such status, once recognized, cannot, save in situations of fraud or abuse, be withdrawn from the taxpayer with retrospective effect, without infringing the principles of the protection of legitimate expectations and legal certainty.

atitinkamo mokesčio dokumento, o pagal nacionalinę teisę neleidžiama taisyti mokesčių dokumentų, jei yra priimtas galutinis pranešimas dėl mokesčių perskaičiavimo (GST – Sarviz AG Germania prieš Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, 2015, ESTT C-111/14). Kitais žodžiais, jeigu asmuo neturėjo teisės papildomai pateikti dokumentų (jų patikslinti), nes nebuvo sudarytos tam sąlygos, mokesčių administratorius negali remtis dokumentų nepateikimo pagrindu atsisakant leisti atskaityti PVM, tokiu atveju tai būtų neutralumo principo pažeidimas. Tai yra dar vienas pavyzdys, kuris parodo, kad formalūs reikalavimai neturėtų padidinti mokesčių naštos.

Toliau, kitas svarbus PVM atskaitos principas, kuris atspindi šios teisės įgyvendinimo sąlygas yra tiesioginis bei betarpiškas ryšys tarp pirkimo ir pardavimo (arba pardavimų) sandorių. Trumpai grįžtant prie PVMĮ, šio įstatymo komentare analizuojant 58 straipsnį, konkrečiai pasakoma, tam, kad PVM mokėtojas turėtų teisę į PVM atskaitą įtraukti įsigytų prekių bei paslaugų pirkimo PVM, tarp tų prekių ar paslaugų pirkimo ir vieno ar kelių pardavimo sandorių (dėl kurių įgyjama teisė į PVM atskaitą), turi būti tiesioginis ir betarpiškas ryšys. Tačiau teisė į PVM atskaitą gali būti suteikiama ir kai tokio tiesioginio ir betarpiško ryšio tarp minėtų sandorių, nėra, bet su tų prekių ar paslaugų įsigijimu susijusios išlaidos sudaro dalį PVM mokėtojo bendrųjų išlaidų ir yra sudedamoji jo tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų kainos dalis ir jei PVM mokėtojas gali tai pagrįsti objektyviais įrodymais. Kitaip tariant, tiesioginis ir betarpiškas ryšys svarbus, tačiau galima situacija, kuomet nesant tokiam tiesioginiam ryšiui yra galima įrodymo būdų pasinaudoti atskaitos teise.

Teismų praktikoje tokia tiesioginio ryšio nebuvimo situacija yra apibūdinta jau minėtoje ESTT byloje C-465/03, kurioje buvo analizuojama situacija dėl teisės atskaityti pirkimo PVM, sumokėtą už su akcijų išleidimu susijusias paslaugas. ESTT sprendime pasakyta, kad pripažintina, kad, viena vertus, akcijų išleidimas nėra į Šeštosios direktyvos taikymo sritį patenkantis sandoris, o kita vertus, įmonė Kretztechnik jį atliko siekdama padidinti savo kapitalą ir pagerinti savo ūkinę veiklą, šios bendrovės išlaidos paslaugoms, susijusioms su įstatinio kapitalo padidinimu, sudaro jos produktų kainos dalį. Šios paslaugos turi tiesioginį ir akivaizdų ryšį su visa apmokestinamojo asmens veikla. Iš to darytina išvada, kad pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 1 ir 2 dalį Kretztechnik turi teisę atskaityti visą pirkimo PVM, kuris susikaupė šiai bendrovei įsigyjant įvairių paslaugų, susijusių su jos įvykdyta emisija, su sąlyga, kad visi sandoriai, kuriuos bendrovė sudaro vykdydama savo ekonominę veiklą, yra apmokestinamieji (Kretztechnik AG prieš

Finanzamt Linz, 2005, ESTT C-465/03). Taigi, šiuo atveju sąlyga yra tokia, kad įsigytos paslaugos turi būti skirtos ekonominei veiklai, kitaip, šią veiklą įtakoti, sudaryti atitinkamos veiklos sąnaudas. Taigi, PVM atskaitoje svarbus ryšys tarp vykdomos veiklos ir patiriamų sąnaudų.

Kitas svarbus principas, kuris nurodo bendrą taisyklę, kad teisė į PVM atskaitą turi būti įgyvendinta visų pirkimų atžvilgiu. Tai reiškia, kad bendra taisyklė yra leisti atskaityti PVM pilna apimtimi, o atvejai, kuomet pilnas atskaitymas yra ribojimas, turi būti aiškiai įtvirtinti. Dar daugiau, teisė į PVM atskaitą turi išlikti ir tokiais atvejais, kuomet prekės ar paslaugos įsigytos parengiamiesiems darbams, kurie skirti PVM apmokestinamajai veiklai. Taip išaiškino ESTT byloje C-249/17, kur buvo pasakyta, kad ekonominė veikla gali apimti kelis iš eilės atliekamus veiksmus, todėl parengiamuosius veiksmus reikia priskirti ekonominei veiklai. Taigi bet kuris asmuo, kuris ketina pradėti savarankišką ekonominę veiklą, o tai patvirtina objektyvūs įrodymai, ir šiuo tikslu patiria pirmųjų investavimo išlaidų, turi būti laikomas apmokestinamuoju. Taip pat buvo pasakyta, kad pagal verslo apmokestinimo PVM neutralumo principą pirmosios išlaidos investicijoms, patirtos ekonominės veiklos tikslais, turi būti laikomos ekonomine veikla ir šis principas būtų pažeidžiamas, jei būtų laikoma, jog ši veikla pradedama tik tada, kai atsiranda apmokestinamųjų pajamų. Bet koks kitoks aiškinimas reikštų, kad vykdydamas ekonominę veiklą ūkio subjektas patirtų PVM naštą nesuteikiant jam galimybės jo atskaityti ir būtų savavališkai diferencijuojamos investicijų išlaidos, patirtos verslo poreikiams, pagal jų susidarymo laiką, t. y. jos patirtos prieš vykdant veiklą ar ją vykdant. Taip pat, toje pačioje byloje išaiškinta, kad teisė į PVM atskaitą išlieka, jeigu ne dėl nuo asmens priklausančių veiksmų, įsigytos prekės ir paslaugos faktiškai nėra panaudojamos PVM apmokestinamoje veikloje. ESTT teigia, kad teisė į atskaitą, kai ji atsirado, išlieka, net jei vėliau planuojama ekonominė veikla nebuvo vykdoma ir dėl to nebuvo sudaryta apmokestinamųjų sandorių arba kai apmokestinamasis asmuo negalėjo naudoti prekių ar paslaugų, dėl kurių atsirado teisė į atskaitą, apmokestinamiesiems sandoriams dėl nuo jo nepriklausančių aplinkybių. Aiškinant kitaip, būtų pažeistas PVM neutralumo principas, kiek tai susiję su įmonės mokesčių našta. Dėl to, mokesčių tikslais vertinant tą pačią investicijų veiklą, atsirastų nepagrįstų skirtumų tarp jau apmokestinamuosius sandorius vykdančių įmonių ir kitų įmonių, kurios investuodamos dar tik siekia užsiimti apmokestinamąja veikla, dėl kurios būtų sudaryta apmokestinamųjų sandorių. Be to, atsirastų neteisėtų skirtumų tarp šių įmonių, nes galutinis atskaitos pripažinimas priklausytų nuo klausimo, ar tokios investicijos baigiasi apmokestinamaisiais sandoriais, ar ne (Ryanair Ltd prieš The Revenue

Commissioners, 2018, ESTT C-249/17). Iš to, kas išdėstyta, galima teigti, kad ne visais atvejais svarbu ar asmuo gavo pajamų. Jeigu, tai yra parengiamieji darbai arba ne dėl nuo asmens priklausančių aplinkybių, prekių ar paslaugų už kurį sumokėtas PVM nebuvo galima panaudoti apmokestinamajai veiklai, tokiais atvejais, teisė į PVM atskaitą turi išlikti.

ESTT dar kartą patvirtino minėta principą, naujoje 2021 m. gegužės 18 d. byloje C-248/20 Skatteverket prieš Skellefteå Industrihus AB, kur ginčas kilo dėl Skellefteå Industrihus PVM, kuris buvo sumokėtas nutraukus nekilnojamojo turto investicijų projektą, atskaitos tikslinimo. ESTT teigia, kad atsiradusi teisė į atskaitą lieka iš principo galioti, net jei vėliau planuota ekonominė veikla nebuvo įvykdyta taip, kad būtų sudaryti apmokestinamieji sandoriai, arba jei dėl nuo jo valios nepriklausančių aplinkybių apmokestinamasis asmuo nepasinaudojo prekėmis ir paslaugomis, dėl kurių atsirado atskaita, apmokestinamiesiems sandoriams. Toliau ESTT pakartoja esančią praktiką, kad PVM direktyvą aiškinant kitaip, būtų pažeistas PVM neutralumo principas, kiek tai susiję su įmonės mokesčių našta. Todėl, mokesčių tikslais vertinant tą pačią investicijų veiklą, atsirastų nepagrįstų skirtumų tarp jau apmokestinamuosius sandorius vykdančių įmonių ir kitų įmonių, kurios investuodamos dar tik siekia užsiimti apmokestinamąja veikla, dėl kurios būtų sudaryta apmokestinamųjų sandorių. Be to, atsirastų neteisėtų skirtumų tarp šių įmonių, nes galutinis atskaitos pripažinimas priklausytų nuo klausimo, ar tokios investicijos baigiasi apmokestinamaisiais sandoriais, ar ne (Skatteverket prieš Skellefteå Industrihus AB, 2021, ESTT C-248/20).

Tačiau, šiuo klausimu kiek anksčiau, 2019 m. lapkričio 20 d. byloje eA-1726-602/2019, pasisakė LVAT, kur buvo priimtas kitoks sprendimas atmetantis teisę į PVM atskaitą. Bylos esmė buvo tokia, kad pareiškėjas nekilnojamąjį turtą įsigijo 2014–2015 m. ir nepagrįstai atskaitė pirkimo PVM per šį laikotarpį iš UAB „Nekilnojamojo turto valdymas“, UAB „Emilė“ ir UAB „GJ baldai“ įsigytą 81 nekilnojamojo turto objektą už 5 628 444,75 Eur, iš jų 781 537,52 Eur PVM. Teismas atkreipė dėmesį, kad pareiškėjas nekilnojamąjį turtą įsigijo už daug mažesnę vertę, nei VĮ „Registru centras“ yra nustatęs, už įsigytą turtą neapmokėjo ir 2015 m. pabaigoje kontrahentams buvo skolingas 5 532 684,04 Eur, nėra duomenų, kad turimas įsiskolinimas būtų padengtas, taip pat nėra duomenų, kad nekilnojamojo turto pardavėjai būtų kreipęsi dėl turimo įsiskolinimo išieškojimo, o pareiškėjas patikrinimo metu neturėjo realių lėšų nekilnojamojam turtui įsigyti ir įsiskolinimui padengti. Pareiškėjui nesumokėjus turimo įsiskolinimo už įsigytą

nekilnojamąjį turtą buvo atskaitytas pirkimo PVM, t. y. 781 537,52 Eur. (UAB „Eurelus“ prieš VMI prie FM, 2019, LVAT Nr. eA-1726-602/2019).

LVAT minėtoje byloje konstatuoja kad, kaip iš esmės teisingai nurodo pareiškėjas, paprastai verslininkas tokį turtą, ypač įvertinus, kad dalis ginčo nekilnojamojo turto objektų yra komercinės paskirties ar (ir) gali būti panaudotas siekiant gauti pajamų, įsigyja verslo tikslais, įskaitant jį naudoti apmokestinamoje veikloje. Tačiau tokiomis aplinkybėmis, kokios susiklostė nagrinėjamu atveju, ne tik kad nėra minėtų objektyvių aplinkybių, kurios patvirtintų pareiškėjo ketinimą šio turto įsigijimo momentu naudoti jį savo apmokestinamoje veikloje, bet mokesčių administratorius mokesstinio patikrinimo metu surinko pakankamai įrodymų, objektyviai paneigiančių tokio ketinimo buvimą (UAB „Eurelus“ prieš VMI prie FM, 2019, LVAT Nr. eA-1726-602/2019). Todėl, šiuo atveju yra paneigiama pagrindinė sąlyga teisei į PVM atskaitą, t. y. parengiamųjų darbų kaip vieno iš etapų įrodymas. Todėl šioje byloje LVAT neleido atskaityti PVM.

Apibendrinant, pirma, reikia pasakyti, kad vykdant ekonominę veiklą, verslininkas kartu su sąnaudomis (prekėmis ar paslaugomis) sumoka ir PVM. Šį pirkimo PVM verslininkas turi teisę atskaityti vykdydamas apmokestinamąją veiklą, o tai ir yra PVM atskaitos esmė. Vykdydamas apmokestinamąją veiklą, verslininkas neturėtų patirti papildomos mokesstinės naštos, todėl, tokiu būdu, PVM atskaitoje atsiskleidžia neutralumo principas. Toliau, teisės aktuose aptariamose sąvokos, svarbios PVM atskaitoje, kurios kartu nurodo į tam tikrus reikalavimus, kurie nusako teisės į PVM atskaitą atsiradimo sąlygas. Pavyzdžiui, apmokestinamoji riba, registravimasis PVM mokėtoju. Taip pat, teismų praktikoje detaliau atskleidžiama PVM atskaitos samprata. Teismų praktikoje, atskleidžiami PVM atskaitos principai, tam tarpe, kartu ir PVM atskaitos svarba. Be minėto neutralumo principo, svarbu, kad būtų tiesioginis bei betarpiškas ryšys tarp pirkimo ir pardavimo (arba pardavimų) sandorių. Tačiau kartu pasakoma ir tai, kad jeigu tokių tiesioginio ryšio nėra svarbu, kad prekės ar paslaugos būtų naudojamos būtent apmokestinamajai veiklai, dar daugiau, netgi parengiamuose etapuose ir net jeigu dėl objektyvių priežasčių apmokestinamoji veikla nebuvo pradėta.

3. PVM atskaitos apribojimo ir paneigimo pagrindai

3.1. Reikalavimai PVM atskaitai

Yra keli formalūs reikalavimai teisei į PVM atskaitą, kurie įtvirtinti PVMĮ. Pirma, reikia turėti PVM sąskaitą-faktūrą. PVMĮ 64 straipsnio 1 dalis numato, kad pirkimo PVM gali būti įtraukiamas į PVM atskaitą tik tuo atveju, jeigu PVM mokėtojas turi atitinkamą PVM sąskaitą faktūrą. Turimoje PVM sąskaitoje faktūroje ši PVM suma turi būti išskirta, o PVM mokėtojas nurodytas kaip prekių ir (arba) paslaugų pirkėjas. Turima PVM sąskaita faktūra privalo atitikti visus PVMĮ ir kitų jį įgyvendinančių teisės aktų reikalavimus (išskyrus reikalavimus dėl rekvizitų: PVM sąskaitoje faktūroje, kurioje nurodytas PVM traukiamas į PVM atskaitą, privalo būti PVMĮ 80 straipsnio 1 dalyje nurodyti rekvizitai). Jeigu PVM mokėtojas buvo į PVM atskaitą įtraukęs pirkimo PVM nuo prekių tiekėjui arba paslaugų teikėjui sumokėtų avansų, tokia (tokiomis) pirkimo PVM suma (sumomis) atitinkamai mažinama pagal galutinę PVM sąskaitą faktūrą į PVM atskaitą įtrauktina pirkimo PVM suma. Tačiau minimo straipsnio 2 dalyje, numatyta, kad jeigu šiame straipsnyje nenustatyta kitaip, į PVM atskaitą pirkimo PVM suma gali būti įtraukiama tik tada, kai PVM mokėtojas turi PVM sąskaitą faktūrą, o jeigu PVM sąskaita faktūra, kuri yra rašytinė, yra prarasta, – sandorio šalių arba teisės aktų nustatyta tvarka patvirtintą kopiją. Taigi, PVM sąskaitos-faktūros turėjimas yra svarbus įrodymas, kuri pateikiamas kaip dokumentas patvirtinantis apmokestinamojo sandorio būvimą.

Antra, PVMĮ 64 straipsnio 3 dalyje nurodyta, kad svarbus yra deklaravimo faktas prekėms įsigytoms iš kitų Bendrijos narių. Minėto straipsnio dalyje įtvirtinta, kad pirkimo PVM, šio PVMĮ nustatyta tvarka apskaičiuotas už iš kitos valstybės narės įsigyjamas prekes, į PVM atskaitą gali būti įtrauktas tik tuo atveju, kai įsigytų prekių apmokestinamoji vertė ir pardavimo PVM, apskaičiuotas už šias prekes, yra deklaruoti PVMĮ nustatyta tvarka teikiamoje PVM deklaracijoje, o PVM mokėtojas turi PVM sąskaitą faktūrą, kuria įformintas prekių tiekimas ir kuri atitinka reikalavimus, keliamus PVM sąskaitai faktūrai, kuria įforminamas prekių tiekimas kitoje valstybėje narėje registruotam PVM mokėtojui. Jeigu PVM sąskaita faktūra nėra gauta, tačiau prievolė apskaičiuoti pardavimo PVM pagal PVMĮ 14 arba 141 straipsnį atsirado, pirkimo PVM gali būti atskaitytas, jeigu tenkinami kiti šioje dalyje nustatyti reikalavimai. Ta pačia tvarka atskaitomos ir pirkimo PVM sumos už prekes ir paslaugas, kai pagal PVMĮ nuostatas prievolė apskaičiuoti pardavimo PVM už tiekiamas prekes ir teikiamas paslaugas tenka jų pirkėjui. Taigi, nepaisant PVMĮ 64

straipsnio 3 dalyje įtvirtinto deklaratavimo reikalavimo, pagrindinis reikalavimas (formalus) teisei į PVM atskaitą (šios teisės įrodymui) yra PVM sąskaitą-faktūra.

Tačiau, pavyzdžiui, prisimenant jau istorijoje esantį vieną iš formalių reikalavimų, jau nebegaliojančiame PVM įstatyme 18 straipsnyje buvo nurodyta, kad atskaityti kitiems PVM mokėtojams priklausančias sumokėti mokesčio sumas galima tik tuo atveju, jeigu jos išskirtos sąskaitose-faktūrose. Už importuotas prekes sumokėtos PVM sumos gali būti atskaitomos tik tuomet, kai prekių įvežimo dokumentuose yra atitinkama muitinės žyma apie mokesčio sumokėjimą (LR pridėtinės vertės įstatymas, 1994, Žin Nr. 3-40). Šis sumokėjimo reikalavimas buvo panaikintas, nes iš esmės buvo neefektyvus.

Pereinant prie teismų praktikos, viena iš teisės į PVM atskaitą atsiradimo/praradimo prielaidų yra pačios PVM sąskaitos-faktūros turėjimas/neturėjimas. Dėl PVM sąskaitos-faktūros turėjimo buvo pasisakyta 2021 m. kovo 24 d. LVAT byloje eA-2169-968/2021, kur mokestinis ginčas kilo dėl pareiškėjui papildomai apskaičiuoto 157 066 Eur PVM mokesčių administratoriui konstatavus, kad pareiškėjas nepagrįstai atskaitė pirkimo PVM už įsigytą nekilnojamąjį turtą iš UAB „Imenera“ (ne PVM mokėtojos), kuri pardavimo PVM neapskaičiavo, nedeklaravo ir nesumokėjo į valstybės biudžetą. LVAT konstatavo, kad šiuo aspektu Komisija, apibendrinama savo sprendime išdėstyta Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktiką dėl pareigos turėti sąskaitą faktūrą, padarė pagrįstą išvadą, kad pareiškėjas tikrinamu atveju nepagrįstai ginčo nekilnojamojo turto pardavimo PVM sąskaitos faktūros nepateikimą vertina tik kaip formalų pažeidimą, neturintį įtakos jo teisės į PVM atskaitą realizavimui, nes ESTT tokio pobūdžio pažeidimu laiko tik atvejus, kai mokesčių institucijai pateikta PVM sąskaita faktūra išrašyta su trūkumais, pateikiamas ne PVM sąskaitos faktūros originalas ir pan. Teisėjų kolegija, išanalizavusi ir įvertinusi bylos medžiagą pagal išdėstyta aktualų teisinį reguliavimą dėl reikalavimų PVM sumas įtraukiant į PVM atskaitą, Europos Sąjungos teisminės institucijos praktiką, konstatuoja, kad toks mokestinį ginčą nagrinėjusios institucijos vertinimas atitinka ESTT praktiką dėl aktualių šiai bylai PVM direktyvos nuostatų taikymo, kad neturint apskritai PVM sąskaitos faktūros negali būti realizuota ir pareiškėjo teisė į PVM atskaitą. Nagrinėjamu atveju nėra tenkinama viena iš sąlygų – PVM mokėtojo pareiga turėti PVM sąskaitą faktūrą, todėl pareiškėjo argumentacija dėl pareiškėjo teisės į atskaitą pagal materialiąsias sąlygas, neišpildžius reikalavimo turėti PVM sąskaitą faktūrą ir joje išskirtą PVM sumą, yra nepagrįsta (UAB „Billton Property“ prieš VMI prie FM, 2021, LVAT eA-2169-968/2021). Taigi, LVAT priėmė pakankamai griežtą sprendimą mokesčių mokėtojo atžvilgiu, kuomet, remiantis

formaliais reikalavimais, buvo atsisakyta leisti pasinaudoti teise į PVM atskaitą dėl PVM sąskaitų-faktūrų neturėjimo.

Privalomų rekvizitų PVM sąskaitai-faktūrai yra nurodyta pakankamai nemažai (PVMĮ 80 straipsnis), tačiau klausimas kyla, kas būtų, jeigu tam tikrų rekvizitų trūktų. Jau cituotoje LVAT byloje eA-2169-968/2021, teigiama, kad tam tikri trūkumai PVM sąskaitoje-faktūroje nėra tas pagrindas atsisakyti leisti atskaityti PVM. Svarbu, kad PVM sąskaitos-faktūros būtų teikiamos (UAB „Billton Property“ prieš VMI prie FM, 2021, LVAT eA-2169-968/2021).

Savo straipsnyje pavadinimu „Pridėtinės vertės mokesčio ataskaitos probleminiai aspektai“ dr. E. Smalakienė teigia, kad nepakanka, kad apskaitos dokumentas būtų surašytas ant nustatyta tvarka išduoto blanko, bet turi būti iš tikrųjų, apskaitos dokumente nurodytomis sąlygomis, įvykusi ūkinė operacija. Vien formalus būtino rekvizito viseto buvimas apskaitos dokumente nėra pakankamas pagrindas tokį dokumentą laikyti turinčiu juridinę galią (Smalakienė, 2004, p. 68). Šiuo atveju, pagrindinė mintis yra ta, kad formalus reikalavimų atitikimas, iš kitos pusės, irgi neturėtų garantuoti teisės į PVM atskaitą buvimo. Su šiuo teiginiu galima sutikti, kuomet kalbame apie sukčiavimo ir panašius atvejus.

Kalbant apie deklaravimą, remiantis 2021 m. kovo 18 d. ESTT byla C-895/19, formalų deklaravimo faktą vertino kritiškai, tiesa, pavėluotą deklaravimą. Šioje byloje bendrovė A, vykdydama verslo veiklą, įsigyja prekes Lenkijos teritorijoje, ES narėje. Šias prekes ji naudoja šios šalies teritorijoje PVM apmokestinamiems sandoriams. Bendrovė A kreipėsi į Lenkijos mokesčių administratorių su prašymu pateikti mokestinį išaiškinimą. Tam tikrais atvejais ji negali mokesčių deklaracijoje nurodyti mokėtino PVM už Bendrijos viduje įsigytas prekes per tris mėnesius nuo mėnesio, kurį atsirado mokestinė prievolė dėl įsigytų prekių, pabaigos. Šiuo atveju bendrovė ši PVM nurodo šiam terminui pasibaigus, tuo tikslu patikslindama savo mokesčių deklaraciją. Taip gali atsitikti tuo atveju, kai sąskaita faktūra gaunama pavėluotai, kai A. neteisingai priskiria tam tikrą sandorį arba kai už įrašus ir PVM deklaracijas atsakingas asmuo padaro klaidą (A. prieš Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, 2021, ESTT C-895/19).

ESTT šioje byloje konstatavo, kad 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2010 m. liepos 13 d. Tarybos direktyva 2010/45/ES, 167 ir 178 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos teise į pridėtinės vertės mokesčio (PVM) dėl įsigijimo Bendrijos viduje atskaitą per tą patį mokestinį laikotarpį,

per kurį turi būti sumokėtas PVM, galima pasinaudoti tik jei PVM yra nurodytas mokesčių deklaracijoje, pateiktoje per tris mėnesius nuo mėnesio, kurį atsirado mokestinė prievolė už įsigytas prekes, pabaigos (A. prieš Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, 2021, ESTT C-895/19). Iš esmės, tokia išvada padaryta dėl to, kad 3 mėnesiai negali būti priliginti naikinamajam terminui. Byloje taip pat buvo pasakyta, kad nėra draudžiama skirti tam tikras nuobaudas už pavėluotą deklaravimą, tačiau teisės į PVM atskaitą ribojimas dėl pakankamai trumpo termino praleidimo dėl objektyvių priežasčių yra per griežtas

Apibendrinant, vienas iš pagrindinių formalių reikalavimų teisei į PVM atskaitą yra susijęs su PVM sąskaita-faktūra ir jos turėjimu. Teismų praktikoje pakankamai griežtai vertinamas PVM sąskaitos-faktūros neturėjimas, kuris jeigu kitaip neįrodoma apie vykusį sandorį, pavyzdžiui nurodant kopiją, gali pasibaigti teisės į PVM atskaitą paneigimu. PVMĮ 80 straipsnyje taip pat nurodomi rekvizitai, kurie turi būti PVM sąskaitoje-faktūroje, vienas iš pagrindinių yra PVM išskyrimas, tačiau tam tikri trūkumai sąskaitoje nėra tas pagrindas paneigti teisę į atskaitą. Toliau, remiantis naujausia teismų praktika, deklaravimo faktas, norint pasinaudoti atskaita, taip pat vertinamas kaip pakankamai formalus, todėl turėtų būti taikomas tik esant objektyviems deklaravimo pažeidimas.

3.2. Teisės į PVM atskaitą išimtis

PVMĮ yra numatyta, kad tam tikrais atvejais atskaityti PVM negalima, tai yra, apribojama teisė į PVM atskaitą, kuri susijusi su tam tikromis prekėmis ar paslaugomis, o taip pat ir tam tikromis veiklomis. Kita išimtis, kuomet apribojama teisė į PVM atskaitą yra mišrios veiklos atveju, kada prekės ar paslaugos naudojamos ne apmokestinamajai veiklai vykdyti. Šie apribojimai yra įtvirtinti iš esmės dėl to, kad mokesčių mokėtojas nepagrįstai neįgytų mokesčio pranašumo ir neatskaitytų prikimo PVM už prekes ar paslaugas, kurios neskirtos apmokestinamajai veiklai vykdyti, buvo panaudotos asmeniniams poreikiams ar susijusios su prekėmis ar paslaugomis, kurioms yra mokesčiai ribojimai (pavyzdžiui pelno įstatyme). Todėl, atskaityti pirkimo PVM pilna apimtimi visais atvejais nėra galimybės. PVMĮ numato tam tikras situacijas, kuomet PVM atskaityti negalima arba galima proporcingai. Vienas iš apribojimų yra numatytas PVM atskaitai yra PVMĮ 71¹ straipsnis. Remiantis šia nuostata bei bendrais PVM principais, galime teigti, kad teisės į PVM atskaitą neturi tie PVM mokėtojai, kurie minėto PVMĮ straipsnyje nustatyta tvarka PVM mokėtojais yra įregistruoti vien dėl prekių įsigijimo iš kitų valstybių narių ir patys nevykdo jokios ekonominės veiklos. Kitaip tariant, PVMĮ 71¹ yra numatyta 14 000 eurų riba prekėms įsigytoms iš kitų ES valstybių narių, kuomet ją viršijus atsiranda prievolė registruotis PVM mokėtoju, o tai reiškia prievolę skaičiuoti ir mokėti PVM. Pagrindinė mintis yra ta, kad jeigu tos prekės nėra naudojamos apmokestinamajai veiklai, pirkimo PVM negalima atskaityti.

Toliau, PVMĮ 62 straipsnis numato, kad įsigytų ir (arba) importuotų prekių ir (arba) paslaugų pirkimo ir (arba) importo PVM, tiesiogiai ar proporcingai priskirtas kitai, negu nurodyta PVMĮ 58 straipsnio 1 dalyje, veiklai, negali būti atskaitomas, jeigu nenustatyta kitaip. Pagal 2 šio straipsnio dalį negali būti atskaitomas:

1) pirkimo ir (arba) importo PVM už reprezentacijai skirtas prekes ir paslaugas, kurių įsigijimo išlaidos pagal pelno (pajamų) apmokestinimą reglamentuojančius teisės aktus nepriskiriamos prie reprezentacinių sąnaudų, taip pat 50 procentų pirkimo ir (arba) importo PVM už reprezentacijai skirtas prekes ir paslaugas, kurių įsigijimo išlaidos pagal pelno (pajamų) apmokestinimą reglamentuojančius teisės aktus priskiriamos prie reprezentacinių sąnaudų. Kaip nurodoma šio straipsnio PVMĮ komentare, šiuo atveju svarbu atskirti ar PVM mokėtojas įsigytas prekes bei gautas paslaugas panaudojo reklamai, ar reprezentacijai. Sprendžiant šį klausimą, reklama ir reprezentacija suprantamos taip, kaip

tai apibrėžta Pelno mokesčio įstatyme. PVM mokėtojas turi teisę į PVM atskaitą įtraukti ir reprezentacijai skirtų prekių ir paslaugų pirkimo ar importo PVM, tačiau ši teisė yra apribota – galima atskaityti šį PVM tiek, kiek atitinkamas išlaidas galima priskirti leidžiamiems atskaitymams pagal Pelno mokesčio įstatymo nuostatas;

2) už kitą asmenį PVMĮ 15 straipsnio 7 dalies 2 punkte nurodytais atvejais sumokėtas pirkimo arba importo PVM. Šiuo atveju už suteiktas nuolaidas arba gautas kompensacijas pardavimo metu, remiantis nurodytu punktu;

3) jeigu automobilis naudojamas savo reikmėms. Šiuo atveju PVM atskaita PVM mokėtojui irgi negalima, tačiau pažymėtina, kad šie apribojimai taikomi ir tuo atveju, kai automobilis yra įsigyjamas ne nuosavybės teise ar pagal sutartį, kurioje numatytas nuosavybės teisės perėjimas įmokėjus paskutinę įmoką, o išsinuomojamas – pirkimo PVM nuo nuompinigių taip pat negali būti atskaitomas, jeigu automobilis nebus pernuomojamas, juo nebus teikiamos keleivių vežimo už atlygį paslaugos (VMI prie FM, 2017a).

4) pirkimo PVM už keleivių vežimo šios dalies 3 punkte nurodytų kategorijų automobiliais paslaugą, jeigu PVM mokėtojas nedalyvauja šios paslaugos teikimo sandoryje kaip neatsiskleidęs tarpininkas. Šiuo atveju, PVMĮ komentare nurodoma, kad jeigu PVM mokėtojas, vietoj lengvojo automobilio pirks, pvz., taksi paslaugas arba kitas keleivių pervežimo lengvaisiais automobiliais paslaugas, tokių paslaugų pirkimo PVM negalės būti atskaitytas. Šis apribojimas netaikomas tik neatsiskleidusiems tarpininkams, t. y. PVM mokėtojams, kurie įsigyja šią paslaugą ir ją „perparduoda“ savo vardu. Taigi, tai reiškia, kad tuo atveju, kai PVM mokėtojas yra galutinis keleivių vežimo lengvuoju automobiliu paslaugos gavėjas, jis šios paslaugos pirkimo PVM atskaityti negali.

Toliau, kitas atvejis, kuomet teisė į PVM atskaitą yra apribojama yra numatyta mišrios veiklos atveju. Tada PVM galima atskaityti tik proporcingai, šio atskaitymo taisyklės reglamentuotos PVMĮ 59 straipsniuose PVMĮ 59 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad jeigu PVM mokėtojas vykdo ne tik PVMĮ 58 straipsnio 1 dalyje nurodytą veiklą, jis privalo įsigytų ir (arba) importuotų prekių ir (arba) paslaugų pirkimo ir (arba) importo PVM paskirstyti (kiek tai įmanoma padaryti pagal apskaitos duomenis) PVMĮ 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai veiklai ir kitai veiklai, atsižvelgdamas į tai, kokios veiklos tos prekės ir (arba) paslaugos skirtos naudoti. Prekių ir (arba) paslaugų, skirtų naudoti tik PVMĮ 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai veiklai, pirkimo ir (arba) importo PVM gali būti įtrauktas į PVM atskaitą. Trumpai tariant, būtina atskirti veiklą, t. y. PVM apsimokestinamą ir kitą, kurią vykdo asmuo. PVM atskaitymas galimas tik tos veiklos, kuri tiesiogiai siejasi su

apmokestinamąją veiklą. Tačiau, ne visais atvejais galima atskirti tiksliai ar prekės/paslaugos panaudotos. Tokiu atveju, PVMĮ 59 straipsnio 2 dalyje numatyta, kad tas pirkimo ir (arba) importo PVM, kurio pagal apskaitos duomenis neįmanoma tiesiogiai priskirti nei PVMĮ 58 straipsnio 1 dalyje nurodytai, nei kitai veiklai, šioms dviem veiklos grupėms paskirstomas proporcingai, laikantis PVMĮ 60 straipsnyje nustatytos tvarkos.

Taigi, išskirtini du teisės į PVM atskaitą apribojimo atvejai: 1) kuomet tam tikrų prekių ar paslaugų negalima atskaityti arba galima atskaityti dalinai, 2) kuomet vykdoma ne viena veikla ir dalis tik veiklų yra apmokestinama PVM.

Analizuojant teismų praktiką dėl mišrios veiklos, 2020 m. lapkričio 12 d. byloje C-42/19 pasisakė ESTT. Ginčas kilo dėl mišrios veiklos vykdymo, kur ieškovė šioje byloje yra kontroliuojančioji bendrovė, kuri, be kapitalo dalių įsigijimo, turėjimo ir valdymo veiklos, vykdo telekomunikacijų, žiniasklaidos, programinės įrangos ir sistemų integracijos rinkų įmonių strateginio valdymo ir koordinavimo veiklą. Vykdydama savo veiklą 2005 m. Sonaecom taikant PVM schemą įsigijo užsakomųjų konsultavimo paslaugų, kurias sudarė rinkos tyrimas siekiant įsigyti telekomunikacijų operatoriaus Cabovisão kapitalo dalių. Jos teigimu, Sonaecom ketino vykdyti ekonominę veiklą, kurią sudarė PVM apmokestinamų valdymo paslaugų teikimas Cabovisão. Galiausiai šis įsigijimas nebuvo įvykdytas. Be to, 2005 m. birželio mėn. ieškovė pagrindinėje byloje investiciniam bankui BCP Investimento pervedė komisinius už paslaugas, susijusias su 150 mln. EUR vertės obligacijų emisijos organizavimu, sudarymu ir investavimo garantija. Tai buvo paskola, kuri buvo skirta Sonaecom patronuojamoms bendrovėms suteikti lėšų, kurių joms reikėjo tiesioginėms investicijoms į „triple play“ technologiją. Tačiau remiantis Sonaecom pateikta informacija, priešingai, bendrovė numatė taip gautą kapitalą panaudoti Cabovisão kapitalo dalims įsigyti ir investuoti į naują veiklos segmentą „triple play“. Tais pačiais mokesčiais metais Sonaecom iš mokėtino PVM atskaitė visas atitinkamas pirkimo PVM sumas, susijusias su įsigytais paslaugomis. ESTT konstatavo, kad aiškinant 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 4 straipsnio 1 ir 2 dalys bei 17 straipsnio 1, 2 ir 5 dalys turi būti aiškinamos taip, kad mišrią veiklą vykdanči kontroliuojančioji bendrovė, kuri nuolat dalyvauja valdant savo patronuojamąsias bendroves, turi teisę atskaityti pirkimo pridėtinės vertės mokestį, sumokėtą įsigyjant konsultavimo paslaugas, susijusias su rinkos tyrimu, atliktu siekiant įsigyti kitos bendrovės kapitalo dalių, įskaitant atvejį, kai galiausiai šis įsigijimas neįvyko. Tačiau, Šeštosios direktyvos 77/388 4 straipsnio 1 ir 2 dalys bei 17 straipsnio 1, 2 ir 5 dalys turi būti

aiškinamos taip, kad mišrią veiklą vykdanči bendrovė, kuri nuolat dalyvauja valdant savo patronuojamąsias bendroves, neturi teisės atskaityti pirkimo pridėtinės vertės mokesčio už kredito įstaigai sumokėtus komisinius, susijusius su obligacijų emisijos, skirtos investicijoms konkrečiame sektoriuje, organizavimą ir sudarymą, kai galiausiai šios investicijos neįvyko, o šios emisijos būdu gautas kapitalas buvo visas pervestas grupės patronuojančiajai bendrovei kaip paskola (Sonaecom SGPS SA prieš Autoridade Tributária e Aduaneira, 2020, ESTT C-42/19). Iš to kas pateikta, galime teigti, kad minėta bendrovė Sonaecom realiai nevykdė tos veiklos dėl kurių buvo užsakytos paslaugos, t. y. rinkos tyrimas ir kitos. Todėl nėra nei tiesioginio ryšio nei įrodymų, kad buvo vykdoma apmokestinamoji veikla, o buvo vykdoma kita veikla.

Dėl konkrečių taisyklių nustatymo (šiuo atveju, proporcingumo taisyklių PVMĮ prasme), kuomet sudėtinga priskirti pirkimo PVM apmokestinamajai veiklai ar kitai veiklai, byloje C-437/06 pasisakė ESTT. Šioje byloje nesutarimas kilo dėl akcijų ir su netipinių balsavimo teisių nesuteikiančių dalių emisija susijusioms išlaidoms. Buvo keliamas klausimas ar teisė atskaityti pirkimo (PVM) tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo vykdo ir verslo, ir privačią veiklą, nustatoma pagal santykį tarp, pirma, galimų apmokestinti ir apmokestinamų ūkinių operacijų bei, antra, galimų apmokestinti ir neapmokestinamų ūkinių operacijų, ar vis dėlto šio mokesčio atskaita leistina tik tiek, kiek su akcijų ir balsavimo teisių nesuteikiančių dalių emisija susijusios išlaidos priskirtinos ekonominei veiklai Šeštosios direktyvos 77/388/EEB 2 straipsnio 1 punkto prasme. Teismas pasakė, kad tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo tuo pačiu metu vykdo ir ekonominę apmokestinamą arba neapmokestinamą veiklą: vienodas vertinimo pagrindas taikymo sritį nepatenkančią neekonominę veiklą, su akcijų ir netipinių balsavimo teisių nesuteikiančių dalių emisija susijusioms išlaidoms tenkantis pridėtinės vertės mokesčių leidžiama atskaityti tik tiek, kiek šias išlaidas galima priskirti apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies prasme. ESTT nurodė, kad nustatyti metodus ir kriterijus, skirtus paskirstyti sumokėtą pirkimo pridėtinės vertės mokesčių tarp ekonominės ir neekonominės veiklos Šeštosios direktyvos 77/388 prasme, turi valstybės narės, kurios, naudodamosi šia diskrecija, privalo atsižvelgti į šios direktyvos tikslą bei sistemą ir pagal tai numatyti skaičiavimo būdą, kuris objektyviai atspindėtų realų pirkimo išlaidų priskyrimą kiekvienai iš šių dviejų veiklos rūšių (Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG prieš Finanzamt Göttingen, 2008, ESTT C-437/06). Taigi, teismas nurodė, kad kiekvienos valstybės pareiga yra nustatyti

konkrečias taisyklės, kurios atskirtų apmokestinamajai veiklai tenkančią atskaitos dalį, kuomet vykdoma mišri veikla.

Apibendrinant, apie PVM atskaitos apribojimo atvejus reikia, pasakyti, kad išskiriamos kelios išimtys, kuomet teisė į PVM atskaitą paneigiama arba iš dalies paneigiama. Pirma, pirkimo PVM negali būti atskaitomas tada, kada yra konkretūs numatyti PVMĮ atvejai: remiantis pelno įstatymų, įsigyjamos prekės ar paslaugos nepriskirtinos prie reprezentacijai skirtų sąnaudų; sumokėtas pirkimo PVM už suteiktas nuolaidas arba gautas kompensacijas pardavimo metu; automobilis naudojamas asmeniniams poreikiams (pavyzdžiui, atskaityti PVM už sumokėta kurą). Antra, mišrios veiklos atveju. Pakankamai akivaizdu, kad vykdant mišrią veiklą ir esant apmokestinamajai ir neapmokestinamajai veiklai, atskaita bus galima tik tai veiklai, kuri yra apmokestinama PVM. Teismų praktikoje, pakankamai griežtai pasakyta, kad prekės ar paslaugos turi būti naudojamos tik apmokestinamajai veiklai, kitu atveju atskaita negalima. Dar daugiau, kiekviena ES valstybė turi nustatyti taisyklės, jeigu kiltu neaiškumų kiek, kokia proporcija turėtų būti leidžiama atskaityti, kuomet nėra aišku kokios veiklos priskirti pirkimo PVM. Šiuo atveju, tiek pirmu, tiek antru atveju, šie apribojimai svarbūs tam, kad asmuo neįgytų nepagrįstai mokesčio pranašumo ir nebūtų galima piktnaudžiauti PVM atskaitos teise.

3.3. Sukčiavimas, piktnaudžiavimas, sąžiningumas (žinojimas ir turėjimas žinoti)

PVM atskaitos srityje

Tam tikrais atvejais, kuomet verslininkas vykdydamas apmokestinamąją veiklą sukčiauja ar vykdo veiklą nesąžiningai, mokesčių administratorius turi teisę riboti apmokestinamojo asmens teisę į atskaitą. Reikia pabrėžti, kad nacionaliniai teisės aktai tiesiogiai neįtvirtina sąlygų, kada teisė į PVM atskaitą gali būti ribojama. Šiuo atveju yra aktualios PVM direktyvos 2006/112/EB nuostatos, tikslai ir kaip šias nuostatas bei tikslus aiškina ESTT. Svarbu išgryninti tam tikras ribas, kuomet mokesčių administratorius gali riboti ir negali riboti teisės į PVM atskaitą remiantis PVM atskaitos ribojimo pagrindais, nes atskirais atvejais gali būti problematiškas tam tikrų situacijų vertinimas. Pirmiausia, kyla klausimas, kokie tie ribojimo pagrindai gali būti. LVAT išplėstinių teisėjų kolegija savo sprendime, byloje A-602-705-13, apibendrinama ESTT praktiką PVM atskaitos ribojimo srityje, konstatuoja, kad nacionalinės institucijos ir teismai turi teisę apmokestinamajam asmeniui atsisakyti suteikti teisę į atskaitą, jei atsižvelgiant į objektyvius įrodymus nustatoma: sandoriai, kuriais grindžiama ši teisė, sudaryti piktnaudžiaujant (angl. abuse; abusive practice; vok. Missbrauch, missbräuchliche Praxis, pranc. pratique abusive) arba, paties apmokestinamojo asmens sukčiavimas mokesčių srityje arba 3) jei atsižvelgus į objektyvias aplinkybes, įrodoma, kad apmokestinamasis asmuo (pirkėjas) žinojo arba turėjo žinoti (arba kitaip, buvo nesąžiningas), jog įsigydamas prekes jis dalyvauja sandoryje, susijusiame su tiekėjo ar kito ūkio subjekto, dalyvaujančio šių tiekimų ar paslaugų grandinės pirkimo ar pardavimo sandoryje, atliktu sukčiavimu PVM srityje (angl. fraud, fraudulent evasion of VAT; vok. Mehrwertsteuerhinterziehung, pranc. fraude la TVA), net jeigu nagrinėjamas sandoris atitinka objektyvius kriterijus, kuriais grindžiamas apmokestinamojo asmens, veikiančio kaip tokio, atliekamo prekių tiekimo ir ekonominės veiklos sąvokos. LVAT taip pat pažymi, kad pagal ESTT praktiką apmokestinamojo asmens piktnaudžiavimas, apmokestinamojo asmens sukčiavimas ir apmokestinamojo asmens dalyvavimas sukčiavime PVM srityje yra vienas nuo kito turinio prasme besiskiriantys atvejai, savarankiškai pagrindžiantys teisės į PVM atskaitą ribojimą (UAB „MEVEX“ prieš VMI prie FM, 2013, LVAT Nr. A-602-705-13).

Reikėtų atskirai panagrinėti kiekvieną ribojimo atvejį ir panagrinėti kuo jie skiriasi. PVM atskaitos srityje, pirma, reikėtų daryti atskyrimą tarp sukčiavimo ir piktnaudžiavimo sąvokų. Pradedant nuo piktnaudžiavimo, ESTT byloje C-255/02 pasakyta, kad būtų pripažintas piktnaudžiavimas, reikalaujama, pirma, kad nagrinėjamais sandoriais,

neatsižvelgiant į formalų atitinkamų Šeštosios direktyvos ir šią direktyvą į nacionalinę teisę perkeliančių nacionalinės teisės aktų nuostatose numatytų sąlygų taikymą, būtų įgyjamas mokestinis pranašumas, kurio suteikimas pažeistų šiomis nuostatomis siekiamą tikslą. Antra, objektyvių požymių visuma taip pat turi patvirtinti, kad nagrinėjamų sandorių pagrindinis tikslas yra mokestinio pranašumo įgijimas (Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd prieš Commissioners of Customs & Excise, 2006, ESTT C-255/02). Taigi, piktnaudžiavimo atveju svarbūs yra mokestinės naudos siekimas pagrįstas objektyviais įrodymais. Piktnaudžiavimo atveju, asmuo atitinka formalius teisės aktų reikalavimus, tačiau siekia mokestinio pranašumo.

Toliau kalbant apie piktnaudžiavimą, minėtame LVAT apibendrinime A-602-705-13 dėl PVM atskaitos ribojimo sąlygų, teismas nurodo, kad piktnaudžiavimo PVM atskaita atvejai yra tokie, kuomet mokesčių mokėtojas sukuria transakcijų eigą nesiejant jų su ekonominiu pagrindimu, pagrindinis tokių veiksmų tikslas yra mokestinės naudos įgijimas. Teisingumo Teismas suformulavo piktnaudžiavimo teise taisyklės dėl PVM mokesčio, būtent konstatavo, kad piktnaudžiavimas bus tuomet, kai bus nustatytos dvi būtinos sąlygos: 1) transakcija atitinka formaliąsias sąlygas, nustatytas Šeštojoje direktyvoje bei nacionalinės teisės aktuose, dėl to yra įgyjamas mokestinis pranašumas, kuris prieštarauja Šeštosios direktyvos tikslams; 2) pagrindinis transakcijų tikslas yra mokestinio pranašumo įgijimas, tačiau transakcija neturi ekonominio ir verslo pagrindimo (UAB „MEVEX“ prieš VMI prie FM, 2013, LVAT Nr. A-602-705-13). LVAT piktnaudžiavimo atveju kartu pabrėžia ne tik formalų teisės aktų atitikimą, bet ir abejonę vykdomų sandorių ekonominiu pagrįstumu. Šią aplinkybę galima būtų suprasti taip, kad sandoriai, kurie sudaromi piktnaudžiaujant teise, normaliomis rinkos sąlygomis neįvyktų. Pavyzdžiui, kainos nepagrįstumas, tam tikri verslo subjektų konkurenciniai susitarimai.

Taip pat, analizuojant plačiau minėtą bylą C-255/02, ESTT dėl piktnaudžiavimo pažymėjo, kad Šeštosios direktyvos atskaitos sistemos tikslas yra visiškai sumažinti verslininko ekonominėje veikloje mokėtino ar sumokėto PVM našta. Todėl bendra PVM sistema užtikrina visišką neutralumą apmokestinant bet kokią ekonominę veiklą neatsižvelgiant į šios veiklos tikslus ar rezultatus su sąlyga, kad jai iš principo būtų taikomas PVM. Kitaip tariant, pati atskaita yra skirta išlaikyti neutralumą ir nesudaryti papildomos mokestinės naštos. Esant piktnaudžiavimui, sandorių pagrindinis tikslas turi būti mokestinio pranašumo įgijimas ir tai, kad nacionalinis teismas turi nustatyti realų nagrinėjamų sandorių turinį ir paskirtį. Tai darydamas jis gali atsižvelgti į visiškai dirbtinį šių sandorių pobūdį bei į teisinius, ekonominius ir (arba) asmeninius mokestinės naštos

sumažinimo plane dalyvaujančių subjektų ryšius. Taigi, galima teigti, kad jeigu asmuo piktnaudžiauja, jis turi prisiimti atsakomybę bei padidėjusią mokestinę naštą. Taip atsitinka, kuomet vykdant ekonominę veiklą yra sudaromi dirbtiniai sandoriai, kurių tikslas yra dar didesnis mokestinės naštos sumažinimas negu realiai gali būti (Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd prieš Commissioners of Customs & Excise, 2006, ESTT C-255/02). Taigi, apžvelgiant kas pasakyta apie piktnaudžiavimo pagrindą, kuriuo gali būti ribojama teisė į PVM atskaitą, tais atvejais, kuomet piktnaudžiuojama PVM srityje, svarbi yra sandorių paskirtis ir turinys, nes tokiais atvejais realūs tikslai ir turinys skiriasi. Todėl, tuo atveju, kuomet vykdoma veikla nors atitinka formalius teisės aktų reikalavimus, tačiau sudaromi sandoriai ekonomiškai nepagrįsti, kurių pagalba siekiama mokestinės naudos, mokesčių administratorius ar teismas gal riboti teisę į PVM atskaitą.

Pereinant prie sukčiavimo atveju, vienas iš pagrindinių bruožų yra įvairių teisės aktų nuostatų pažeidimai. LVAT apžvalgoje Nr. 27 teigiama, kad ESTT nėra suformulavęs vieningos sukčiavimo sąvokos, nėra pateikęs sąrašo atveju, kurie laikytini sukčiavimu PVM. Tokiais atvejais šios Europos Sąjungos teisminės institucijos praktikoje pripažįstama, pavyzdžiui, neteisingų (klaidingų) sąskaitų faktūrų išrašymas, deklaracijų pateikimas (Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, 2014). Todėl sukčiavimo vertinamas subjektyvus, priklausantis nuo konkrečių teisės aktų ir teismų praktikos reikalavimų.

Pavyzdžiui, ESTT byloje C-285/09 pasisakė, kad klaidingų sąskaitų faktūrų ar klaidingų deklaracijų pateikimas bei visos kitos su įrodymais susijusios manipuliacijos gali sutrukdyti teisingai surinkti mokestį ir taip pakenkti sklandžiam bendrosios PVM sistemos veikimui. Todėl Sąjungos teisė nedraudžia valstybėms narėms neteisingų sąskaitų faktūrų išrašymą laikyti sukčiavimu mokesčių srityje ir tokiu atveju atsisakyti suteikti atleidimą nuo mokesčio (Bundesgerichtshof prieš R., 2010, ESTT C-285/09). Iš to kas pateikta, galime daryti išvada, kad sukčiavimo požymis yra būtent teisės aktų reikalavimų nevykdymas. Šiuo atveju reikėtų atskirti, kad tai yra ne tam tikri trūkumai, o žinomai neteisingi faktai, kurie nurodomi dokumentuose.

Sujungtose ESTT bylose C-354/03, C-355/03 ir C-484/03 taip pat teigiama, kad sandoriai, kurie patys nesusiję su sukčiavimu PVM srityje, yra apmokestinamojo asmens atliktas prekių tiekimas ir ekonominė veikla Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies, 4 straipsnio ir 5 straipsnio 1 dalies prasme, nes atitinka objektyvius kriterijus, neatsižvelgiant į kito apmokestinamojo asmens toje pačioje tiekimų grandinėje dalyvaujančio ūkio

subjekto ketinimus ir (arba) galimo kito sandorio, ankstesnio ar vėlesnio nei minėto apmokestinamojo asmens sandoris, apgaulingą pobūdį, apie kurį šis apmokestinamasis asmuo nežinojo ir negalėjo žinoti. Apmokestinamojo asmens, atliekančio tokius sandorius, teisei atskaityti sumokėtą pirkimo PVM neturėtų daryti įtakos aplinkybė, kad tiekimų grandinėje, kurioje yra jo sandoriai, šiam apmokestinamajam asmeniui nežinant ar negalint žinoti, ankstesnis ar vėlesnis nei jo atliktasis sandoris yra susijęs su sukčiavimu (Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd, Bond House Systems Ltd prieš Commissioners of Customs & Excise, 2006, ESTT C-354/03, C-355/03, C-484/03). Šiuo atveju, vienas iš sukčiavimo atskyrimo požymių yra asmens dalyvavimo faktas. Tai priklauso nuo objektyvių faktų ir įrodymų visumos. Vien faktas, kad tiekimo grandinėje yra sukčiavimo atveju, tai automatiškai nereiškia, kad ir kiti dalyviai sukčiauja PVM srityje ir PVM atskaita gali būti ribojama. Taigi, sukčiavimas pasižymi tuo, kad yra pažeidžiamos teisės aktų nuostatos, kuomet žinomai pateikiamos klaidingos deklaracijos arba įrašomi neteisingi duomenys į sąskaitas ar kitus dokumentus. Esant įrodymams, kad yra kaldinamas mokesčių administratorius, pateikiami ar nurodomi neteisingi faktai, tokiu atveju pats mokesčių administratorius ar teismas gali riboti teisę į PVM atskaitą.

Paminėtina ir tai, kad sukčiavimo sąvoka (PVM atskaitos srityje) gali būti tapatinama su baudžiamojoje teisėje naudojama sukčiavimo sąvoka, kas nėra visai teisinga. Straipsnyje apie sukčiavimą, tiesa baudžiamosiose bylose, pavadinimu „Sukčiavimas pridėtinės vertės mokesčio srityje“ prof. dr. O. Fedosiuk teigia, kad taikant sukčiavimo sudėtį PVM bylose, labai svarbu, kad procesiniuose dokumentuose būtų tinkamai pabrėžti ir pagrįsti faktais šie aspektai: a) turtinės naudos, kurią gavo PVM sukčiautojas. Kai PVM apgaulingai susigrąžinamas iš biudžeto, taikytinas turto įgijimo požymis; kai atskaitos ir įskaitos būdais likviduojama ar sumažinama PVM prievolė, taikytinas turtinės prievolės panaikinimo požymis; kai PVM prievolės išvengiama bankrutuojant, taikytinas turtinės prievolės išvengimo požymis; b) panaudotos apgaulės turinys, kuris reiškiasi per PVM mokėtojo santykį su mokesčių inspekcija, pateikiant šiai suklastotas PVM deklaracijas, o kartais ir kitus dokumentus; c) tiesioginė tyčia, apimanti asmens suvokimą, kad jis naudoja apgaulę ir kad tai leidžia jam ar kitam asmeniui susigrąžinti iš biudžeto PVM arba sumažinti į biudžetą mokėtinų PVM ar kitų mokesčių dydį, šių padarinių numatymą ir norą juos sukelti; d) padaryto PVM sukčiavimo stadija, kuri priklauso nuo neteisėtai gaunamos PVM naudos rūšies; e) kiekvieno bendrininko rūšis, priklausanti nuo atliktų veiksmų turinio, įmonėje užimamų pareigų ir tyčios turinio; f) veikos tęstinumo arba pakartotinumą klausimai, priklausantys nuo PVM sukčiavimo rūšies ir specifinių taikytos schemos

aplinkybių (Fedosiuk, 2010, p. 184-185). Pagal nurodytas sąlygas, nurodoma eilė kriterijų, kad kiltų baudžiamoji atsakomybė, tačiau kyla klausimas – koks santykis su administracinėje teisėje naudojama sukčiavimo sąvoka. Reikėtų pasakyti, kad baudžiamoji atsakomybė yra ultima ratio, kaip paskutinė priemonė, kitaip tariant, jeigu galima taikyti administracinę atsakomybę ir jos pakanka, reikėtų šią atsakomybės formą ir taikyti. Toliau, mokesstinės tvarkos pažeidimas nebūtinai turi reikšti nusikaltimo padarymą. Šiuo atveju, galime teigti, kad sukčiavimo sąvoka persidengia skirtingose teisės srityse, tačiau baudžiamojoje teisėje, kaip paskutinės priemonės, yra daugiau sąlygų veiklą vertinti kaip sukčiavimą. Taip pat, sukčiavimas baudžiamojoje teisėje pasireiškia ne vien mokesčių srityje. Didelę įtaką vertinimui gali turėti tokios aplinkybės kaip bendradarbiavimas su mokesčių administratoriumi, įstatymo reikalavimų ar pareigų laikymasis/nesilaikymas. Todėl, esant sukčiavimui, baudžiamosios teisės prasme, mokesčių administratorius lygiai taip pat galės riboti teisę į PVM atskaitą, tačiau asmeniui papildomai kils didesnė atsakomybė, kuri numatyta baudžiamajame kodekse.

Toliau, aiškinant sąžiningumą LVAT byloje A-602-705-13 apibendrintai nurodo, kad galimybė riboti teisę į atskaitą atsiranda tuomet, kai subjektai dalyvauja PVM sukčiavime. Mokesčio mokėtojo teisė į atskaitą negali priklausyti nuo to, kokiū būdu tiekimų grandinėje veikia kiti subjektai, nes tai prieštarautų Šeštosios direktyvos tikslams. Jeigu mokesčių mokėtojas nežino apie kitų mokesčių mokėtojų vykdomą PVM sukčiavimą, tai jam negali atsirasti neigiamos pasekmės. Faktas dėl to, ar mokėtinas mokestis buvo sumokėtas į valstybės biudžetą, neturi įtakos teisės į atskaitą įgyvendinimui (UAB „MEVEX“ prieš VMI prie FM, 2013, LVAT Nr. A-602-705-13). Pasakytina, kad asmens sąžiningumas priklauso nuo to, koks yra jo vaidmuo tiekimų grandinėje. ESTT sujungtose bylose C-439/04 ir C-440/04 pažymėjo dėl sąžiningumo, kad prekės tiekiamos apmokestinamajam asmeniui, kuris nežinojo arba negalėjo žinoti, kad atitinkamas sandoris yra įtrauktas į pardavėjo sukčiavimą, Šeštosios direktyvos 17 straipsnis turi būti aiškinamas kaip draudžiantis nacionalinės teisės normą, kuri numato, kad panaikinus pirkimo–pardavimo sutartį vadovaujantis civilinės teisės nuostata, pagal kurią ši sutartis absoliučiai negaliojanti, nes prieštarauja viešajai tvarkai dėl pardavėjui priskiriamo neteisėto pagrindo, šis apmokestinamasis asmuo praranda teisę į sumokėto PVM atskaitą. Klausimas, ar ši negaliojimą lemia sukčiavimas PVM, ar kitas sukčiavimas, šiuo atžvilgiu nereikšmingas (Axel Kittel, Recolta Recycling SPRL prieš Belgijos valstybę, 2006, ESTT C-439/04 ir C-440/04). Kitaip tariant, asmuo negali būti laikomas nesąžiningu, jeigu neįrodyta priešingai. Sąžiningas asmuo negali patirti neigiamas pasekmes, tai yra, negalima riboti

sąžiningo asmens teisės į PVM atskaitą, nepaisant, kad sudarytų sandorių grandinėje vyko sukčiavimas PVM.

Tai patvirtina kita ESTT byla C-285/11, kur teigiama, kad draudžiama, atsisakyti apmokestinamajam asmeniui suteikti teisę atskaityti pridėtinės vertės mokestį už prekių tiekimą dėl to, kad, atsižvelgiant į sukčiavimą ar pažeidimus, įvykdytus šio tiekimo ankstesniame ar vėlesniame etape, šis tiekimas laikomas faktiškai neįvykdytu, jei remiantis objektyviais įrodymais nenustatyta, kad šis apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti, jog sandoris, kuriuo remiamasi siekiant pagrįsti teisę į atskaitą, susijęs su sukčiavimu PVM srityje vykdant tiekimo grandinės pirkimo ar pardavimo sandorį, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas. Toje pačioje ESTT taip pat patvirtina, kad už ankstesnius arba vėlesnius atitinkamų prekių pardavimo sandorius mokėtinas PVM buvo sumokėtas valstybės išdui, neturi įtakos apmokestinamojo asmens teisei atskaityti sumokėtą pirkimo PVM (Bonik EOOD prieš Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, 2012, ESTT C-285/11). Taigi, išskiriamas kita svarbus aspektas sąžiningumui įrodyti ar paneigti, t. y. žinojimas ar turėjimas žinoti apie sukčiavimą PVM srityje. Kadangi tai yra įrodinėjimo klausimas, svarbu panagrinėti esamą teismų praktiką šioje srityje.

Nacionalinėje praktikoje, LVAT apibendrinant žinojimą ir turėjimą žinoti nurodo, kad norint paneigti teisę į atskaitą, argumentuojant tuo, kad asmuo, siekiantis pasinaudoti PVM atskaitos teise, žinojo/turėjo žinoti, jog jis įsigydamas prekes ir paslaugas dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje, privalu įrodyti, kad prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas sukčiavo PVM, kad prekių tiekimo ar paslaugų teikimo sandoris, iš kurio kylančią teisę į atskaitą siekiama paneigti, yra susijęs su sukčiavimu PVM ir kad asmuo, siekiantis pasinaudoti PVM atskaitos teise, įsigydamas prekes ir paslaugas, žinojo/turėjo žinoti apie tai. Žinodamas arba turėdamas žinoti, kad įsigydamas prekes ir paslaugas dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje, pirkėjas elgiasi nesąžiningai ir tampa sukčiaujančio pardavėjo bendrininku, o tai nesuderinama tiek su Lietuvos, tiek su Europos Sąjungos teise, todėl tokio asmens teisė į atskaitą gali būti paneigta (UAB „MEVEX“ prieš VMI prie FM, 2013, LVAT Nr. A-602-705-13). Remiantis tuo, kas pasakyta, galima teigti, kad asmuo vykdantis apmokestinamąją veiklą preziumuojama yra sąžiningas, jeigu neįrodoma, jog asmuo nesąžiningas. Kita vertus, sąžiningumas ar nesąžiningumas tiesiogiai nėra konstatuojamas, nėra savaimė faktas, o patvirtinamas ar paneigiamas per žinojimą/turėjimą žinoti. Kitaip tariant, teigiama, kad asmuo, pavyzdžiui,

yra nesąžiningas, nes jis žinojo apie sukčiavimą ir atvirkščiai. Taigi, riboti teisę į PVM atskaitą nesąžiningumo pagrindu negalima, jeigu nėra įrodoma, kad asmuo žinojo ar turėjo žinoti, kad dalyvauja PVM sukčiavime.

Pavyzdžiui, 2019 m. liepos 10 d. ESTT byloje C-273/18, kurios fabula buvo tokia, kad Latvijos įmonė „Kursu zeme“, kuri nuo 2012 m. vasario mėn. iki gruodžio mėn. deklaravo prekių įsigijimo iš kitos Latvijoje įsteigtos bendrovės KF Prema sandorius ir atskaitė su jais susijusį pirkimo PVM. Atlikęs mokesčių patikrinimą, Latvijos mokesčių administratorius konstatavo, kad šie sandoriai yra kelių bendrovių paeiliui sudarytų sandorių grandinės dalis. Iš tiesų, pirmiausia atitinkamas prekes Lietuvoje įsteigta bendrovė UAB „Baltfisher“ pardavė dviem Latvijoje įsteigtoms bendrovėms. Jos tas prekes perpardavė kitai Latvijoje įsteigta bendrovei, o ši jas perpardavė KF Prema, galiausiai ši bendrovė jas perpardavė bendrovei „Kuršu zeme“, ši pati tas prekes iš Klaipėdos atsigabeno į savo gamyklą Latvijoje. Lietuvos mokesčių administratoriui nepavyko rasti logiško šios sandorių grandinės paaiškinimo, todėl ji nusprendė, kad, pirma, vykdydamos aptariamų prekių įsigijimo sandorius tarpinės bendrovės faktiškai neatliko jokių veiksmų ir, antra, „Kuršu zeme“ negalėjo nežinoti, kad minėta sandorių grandinė yra dirbtinai sukurta. Latvijos mokesčių administratorius nusprendė, kad aptariamą prekes „Kuršu zeme“ faktiškai įsigijo tiesiogiai iš „Baltfisher“, todėl pripažino aptariamus įsigijimo sandorius „įsigijimais Bendrijos viduje“. Dėl to Lietuvos mokesčių administratorius patikslino „Kuršu zeme“ pateiktas PVM deklaracijas – jose aptariamų prekių vertę įtraukė į iš kitų valstybių narių įsigytų prekių vertę ir atitinkamai padidino mokėtino PVM sumą bei sumažino „Kuršu zeme“ deklaruotą pirkimo PVM. Šioje byloje ESTT pasakė, kad vien todėl, kad prekės įsigytos įtraukus į kelių asmenų paeiliui sudarytų sandorių grandinę ir kad atitinkamas prekes savo nuosavybėn apmokestinamasis asmuo įsigijo iš toje grandinėje dalyvaujančio asmens, kuris sąskaitoje faktūroje nėra nurodytas kaip tiekėjas, sandėlio, negalima neleisti pasinaudoti teise atskaityti pirkimo pridėtinės vertės mokestį (PVM), nes to savaimė neužtenka, kad būtų galima konstatuoti apmokestinamojo asmens arba kitų į minėtą grandinę įsitraukusių asmenų piktnaudžiavimą; kompetentinga mokesčių institucija turi nustatyti, kokią nepagrįstą mokestinę naudą šis apmokestinamasis asmuo arba šie kiti asmenys gavo (SIA „Kuršu zeme“ prieš Valsts ieņēmumu dienests, 2019, ESTT C-273/18). Šiuo atveju, teismas būtent parodo, kad labai svarbu įrodyti žinojimą ar turėjimą žinoti apie tam tikrus neteisėtus pažeidimus. Kitu atveju, nėra pagrindo neleisti atskaityti pirkimo PVM, nes neįrodomas nesąžiningumo ir žinojimo faktas.

Kitas pavyzdys iliustruojantis nesąžiningumo situaciją, būtų 2021 m. vasario 3 d. LVAT byla eA-365-575/2021. Nagrinėjamoje byloje ginčas kilo dėl įmonės teisės atskaityti pirkimo PVM pagal kitos bendrovės išrašytas PVM sąskaitas faktūras, mokesčių administratoriui nustatčius, jog įmonė buvo nesąžininga – sudarydama sandorius su bendrove žinojo ar turėjo žinoti, jog dalyvauja sandoriuose, susijusiuose su sukčiavimu PVM. Mokesčių administratorius nustatė, kad UAB „Kakela“ ir bankrutuojanti UAB „Alkava“ yra susiję asmenys per atsakingus bendrovių darbuotojus, akcininkus, susijusius giminystės ryšiais. Teismas, susipažinęs su byloje esančiais įrodymais, šiai išvadai pritaria. Taip pat, UAB „Alkava“ ginčo laikotarpiu atsiskaitydama grynaisiais pinigais su kreditoriais, nesivadovaujant CK 6.930¹ straipsnyje nustatyto atsiskaitymų grynaisiais ir negrynaisiais pinigais eiliškumo, vengė prievolių valstybei, t. y. pirmenybę teikė ne mokesčių, įskaitant PVM, mokėjimui, bet kitoms prievolėms įvykdyti. Ši aplinkybė teismui leidžia daryti išvadą, kad, sudarydama sandorius su Bendrove, UAB „Alkava“ žinojo, jog iki bankroto bylos iškėlimo nevykdys (sąmoningai vengs vykdyti, atidėlios vykdymą) iš šių sandorių kylančių mokesčių prievolių, o pirmenybę teiks išipareigojimų kitiems kreditoriams (ne valstybei) įvykdymui. Tokia UAB „Alkava“ veikla šiuo konkrečiu atveju vertintina kaip tikslinga veikla, siekiant išvengti su PVM susijusių prievolių, kas laikytina sukčiavimu ESTT praktikos prasme. Pats apeliantas nurodo, kad veiklos perkėlimu pripažįstami tik tokie atvejai, kaip veiklą baigusi įmonė ir veiklą perėmusi įmonė priklauso tiems paties savininkams ar glaudžiais giminystės ir pan. ryšiais susijusiems asmenims (naudos gavėjams). Kitaip tariant, tai yra normali praktika. Su šiais apelianto argumentais teismas nesutinka. Teismo nuomone, veiklos perkėlimu pripažintinų atvejų sąrašas negali būti išsamus, tokios išvados darytinos įvertinus visumą bylos aplinkybių. Prekės ženklas toliau naudojamas rinkoje, kas sukuria naudą ir jo savininkui (A. K., kuris buvo UAB „Alkava“ akcininkas), buvę vadovai ir susiję asmenys gali ir toliau panaudoti patirtį ir žinias, nes toliau vystomas jų verslo modelis (UAB „Kakela“ prieš VMI prie FM, 2021, LVAT Nr. eA-365-575/2021). Šiuo atveju, LVAT pagal nurodytas aplinkybes konstatavo, kad UAB „Kakela“ žinojo, kad bankrutuos ir nebus mokami mokesčiai į valstybės biudžetą, todėl nustatė, kad mokesčių administratorius pagrįstai ribojo teisę į PVM atskaitą šiuo pagrindu.

Vertinant pateiktą teismų praktiką dėl sukčiavimo, piktnaudžiavimo, sąžiningumo (žinojimo ir turėjimo žinoti apie sukčiavimą) reikėtų pasakyta, kad šie teisės į PVM atskaitą ribojimo pagrindai glaudžiai susiję, nes sandorių grandinėje gali įtakoti ne vieną sandorių dalyvį, o teisės į atskaitą ribojimo pagrindai gali skirtis. Tačiau, analizuojant teismų

praktiką pastebėtina, kad vienas iš pagrindinių požymių tiek piktnaudžiavimo, tiek nesąžiningumo atvejais yra mokesstinės naudos siekimas. Mokesčių mokėtojas siekia sutaupyti, įgauti ekonominės naudos mokesčių pavidalu (nesumokėtų mokesčių sąskaitą). Būdų gali būti įvairių, pavyzdžiui, sandoriai sudaromi ne pagal rinkos kainas, sandorio forma, tikslas neatitinka sandorio turinio. Pabrėžtina, kad šiais atvejais asmuo formaliai nepažeidžia teisės aktų, bet labiau pasinaudodamas situacija įgyja pranašumą, ekonominę naudą, ko įprastomis (rinkos) sąlygomis nebūtų galima padaryti. Taigi, tiek LVAT, tiek ESTT sprendimuose galima matyti, kad sąžiningumas ir žinojimas/turėjimas žinoti apie sukčiavimą PVM srityje yra tarpiai susiję. Todėl, kyla klausimas, ką reikia žinoti, ką reikia padaryti, kad asmuo vykdomas apmokestinamąją veiklą nebūtų pripažintas nesąžiningu. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos yra pateikusi rizikos požymių sąrašą. Asmuo, svarstydamas ar sudaryti sandorius su galimu verslo partneriu, turėtų atkreipti dėmesį į tai:

- 1) ar žinomi būsimo verslo partnerio veiklos vykdymo vietos, buveinės adresai;
- 2) ar žinomi konkretūs būsimo verslo partnerio atstovai ryšiams palaikyti, telefono numeriai, el. pašto adresai. Slepiant informaciją, gali būti siekiama nepaviešinti asmenų, kuriems atsirastų atsakomybė už neteisėtus veiksmus;
- 3) ar atstovas, įgaliotas sudaryti sandorius įmonės vardu (asmuo ryšiams palaikyti), turi reikiamą profesinę kompetenciją, ar jam nekyla sunkumų pristatant įmonės veiklą ar siūlomas prekes/paslaugas;
- 4) ar būsimas verslo partneris pageidauja, kad atsiskaitymai vyktų per trečiuosius asmenis, perleidžiant akcijas, atsiskaitant skolų perkėlimo, reikalavimų perleidimo sutartimis ar grynaisiais pinigais (sąžiningai veikiančios įmonės paprastai turi sąskaitą banke ir atsiskaitymus vykdo per ją);
- 5) ar susitikus su nauju verslo partneriu, nepavyksta nustatyti jo tapatybės ir įgaliojimų: motyvuodamas įvairiais argumentais jis atsisako pateikti atitinkamus dokumentus;
- 6) ar sandorius siūloma vykdyti su apmokestinamuoju asmeniu, įregistruotu užsienio šalyse arba teritorijose, kuriose taikomi lengvatiniai mokesčių tarifai (pvz., JAV Delavaro, Oregono, Nevados valstijose arba tikslinėse teritorijose, vadinamose „mokesčių rojus“ šalyse, jų sąrašas yra pateiktas Lietuvos Respublikos finansų ministro 2001-12-22 įsakyme

Nr. 344), nors prekių kilmė arba realus paslaugų teikėjas yra iš kitų šalių, arba numatytas tokio subjekto dalyvavimas atsiskaitymuose;

7) ar siūlomas vienkartinis sandoris, ar ilgalaikiai ryšiai, kaip ilgai būsimasis verslo partneris vykdo veiklą ir ar turi reikiamos patirties savo veiklos sferoje. Pažymėtina, kad, sudarant atsitiktinius sandorius su įmonėmis, apie kurių veiklą neturima jokios informacijos, tuo pačiu yra prisiimama ir didesnė su tokiais sandoriais susijusi rizika. Todėl rekomenduotina, prieš vykdant sandorius, surinkti kuo išsamesnę informaciją apie būsimo partnerio veiklą - prekių (paslaugų) tiekėjus ar pirkėjus, vykdomą didmeninę ar mažmeninę prekybą, gamybą, subrangovus ir kitus asmenis, kurie dalyvaus, teikiant paslaugą, prekių ar žaliavų tiekėjus (jei vertinamas tiekėjas) ir pan. Ši informacija taip pat netiesiogiai gali padėti įvertinti būsimo partnerio patikimumą;

8) ar nekelia įtarimų siūloma prekių (paslaugų) kaina, ar siūloma prekių kaina nėra nepagrįstai maža, ar ji atitinka šiuo metu rinkoje esamą analogiškų prekių kainą (mažesnė prekių kaina gali būti susijusi su mokesčių vengimu, siekiu kuo greičiau realizuoti nelegalias, neteisėtais būdais įsigytas prekes);

9) ar aiški prekių kilmė ir jų patekimas į šalies rinką: jei prekės nėra pagamintos Lietuvoje, jos turėjo būti importuotos ar įsigytos iš kitos ES valstybės narės ir į Lietuvos valstybės biudžetą galimai turi būti sumokėti importo ar su prekių įsigijimu iš ES susiję mokesčiai. Taip pat, jei prekės (paslaugos) yra perparduodamos per kelias grandis (kelis PVM mokėtojus, skirtingas užsienio valstybes), yra didesnė rizika, kad ekonomiškai nepagrįsti perpardavimo sandoriai sudaromi mokesčių vengimo ar mokestinio sukčiavimo tikslu. Vienas iš rizikos veiksnių taip pat yra faktas, kad atsiskaitymuose dalyvauja trečioji šalis, t. y. kai pinigus prašoma pervesti į sandoryje nedalyvaujančio subjekto sąskaitą;

10) ar nėra žinomi, ar viešai skelbti (spaudoje, televizijoje, Lietuvos Aukščiausiojo Teismo internetinėje svetainėje www.lat.lt, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo internetinėje svetainėje www.lvat.lt) duomenys, kad būsimo verslo partnerio vadovaujantys darbuotojai ir/ar savininkai yra dirbę bankrutavusiose, neteisėtą veiklą vykdžiusiose įmonėse;

11) ar iš anksto žinomos konkrečios prekių pakrovimo ir pristatymo vietos, ar nekelia įtarimų siūlomos prekių pristatymo aplinkybės. Galimų pažeidimų rizika yra didesnė, kai prekes siūloma pristatyti į (arba iš) trečiųjų įmonių ūkinės komercinės veiklos vietas ar kai būsimas verslo partneris prekių pakrovimo ar pristatymo vietas negali tiksliai nurodyti,

nors nuo to priklauso prekių transportavimo kaina, ir ši informacija turėtų būti žinoma, užsakant transportą (VMI prie FM, 2017b).

Analizuojant šiuos požymius, pirma, reikia pasakyti, kad tai nėra privalomos aplinkybės, o tik rekomendacinio pobūdžio. Taip pat, skirtingose situacijose tam tikri faktai objektyviai gali nesukelti abejonų, dar daugiau, ne viena aplinkybė, o aplinkybių daugetas ar visuma gali sukelti abejones, todėl tvirtinti, kad vienos aplinkybės nebuvimas (nurodytas aukščiau) arba tam tikras formalus neatitikimas suponuoja žinojimą ar turėjimą, negalime.

Kaip pavyzdys galėtų būti byla C-324/11, kur ESTT pasakė, kad aplinkybė, jog apmokestinamasis asmuo nepatikrino, ar darbų atlikimo vietoje dirbusius darbuotojus ir sąskaitą faktūrą išrašiusį asmenį siejo teisiniai santykiai arba ar šis sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo deklaravo šiuos darbuotojus, nėra objektyvi aplinkybė, leidžianti daryti išvadą, kad sąskaitos faktūros gavėjas žinojo ar turėjo žinoti, jog jis dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje, kai šis gavėjas neturėjo įrodymų, pateisinančių įtarimus, kad šis sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo daro pažeidimus ar sukčiauja. Todėl negali būti atsisakyta suteikti teisę į atskaitą dėl šios aplinkybės, jei įvykdytos šioje direktyvoje numatytos materialios ir formalios sąlygos pasinaudoti šia teise (Gábor Tóth prieš Nemzeti Adóés Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága, 2012, ESTT C-324/11). Taigi, teismas pasakė, kad toks rėmimasis viena aplinkybe, kuri objektyviai negali parodyti asmens nesąžiningumo, negali būti pagrindas mokesčių administratoriui ar teismui leisti riboti teisę į PVM atskaitą.

Kitas pavyzdys galėtų būti ESTT sujungtoje byloje C-80/11 ir C-142/11, kur buvo pasakyta, kad draudžiama nacionalinė praktika, pagal kurią mokesčių institucija atsisako suteikti apmokestinamajam asmeniui teisę iš jo mokėtinos pridėtinės vertės mokesčio sumos atskaityti mokėtiną ar sumokėtą mokesčio sumą už jam suteiktas paslaugas dėl to, kad sąskaitą faktūrą už šias paslaugas išrašęs asmuo ar vienas iš jam paslaugas teikusių asmenų padarė pažeidimų, šiai institucijai objektyviais įrodymais nepatvirtinus, kad atitinkamas apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, jog sandoris, kuriuo remiamasi grindžiant teisę į atskaitą, susijęs su šio sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens ar kito ūkio subjekto ankstesniame paslaugų teikimo grandinės etape atliktu sukčiavimu (Mahagében kft, Péter Dávid prieš Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága, 2012, ESTT C-80/11 ir C-142/11). Teismas dar kartą, patvirtina, kad vien tai, jog asmuo turėjo sandorių, kurių kontrahentai yra susiję su sukčiavimu, nėra pagrindas paneigti teisę į PVM atskaitą. Šioje byloje taip pat buvo remiamasi viena aplinkybe, tai yra, aplinkybės, kurios asmuo norintis atskaityti PVM nežinojo. Todėl

svarbu, kad būtų kiek įmanoma daugiau objektyvių faktų nurodančių asmens nesąžiningumą. Tuomet mokesčių administratorius ar teismas nesąžiningumo pagrindu, kaip žinojimu ar turėjimu žinoti apie sukčiavimą faktą, galės riboti teisę į atskaitą.

Kitas svarbus aspektas pažymėtas LVAT praktikoje yra tas, kad teisės į PVM atskaitą ribojimo kontekste, įrodinėjimo našta dėl pareiškėjo dalyvavimo sandoryje, susijusiame susukčiavimu PVM, tenka būtent mokesčių administratoriui. Šią išvadą pagrindžia Mokesčių administravimo įstatymo 67 straipsnio 1 dalis, pagal kurią mokesčių administratorius privalo pagrįsti jo mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Taip pat – išimtinai mokesčių administratoriui pavestos funkcijos (MAĮ 15 str. 3 d., 25 str., 26 str.) bei suteiktos plačios teisės (MAĮ 33 str.) mokesčių kontrolės ir išieškojimo srityse. Sprendimas, kuriuo siekiama paneigti mokesčio mokėtojo teisę, turi būti pagrįstas, nes tai nėra mokesčio lengvata ar kitoks mokesčio mokėtojo prašymas, kurį pagrįsti turėtų mokesčio mokėtojas (UAB „MEVEX“ prieš VMI prie FM, 2013, LVAT Nr. A-602-705-13). Pažymėtina, kad svarbus šių įrodymų objektyvumas ir pagrįstumas, nes kitu atveju mokesčių mokėtojas, netekęs teisės atskaityti PVM, patirs didesnę mokestinę našta. Tačiau, teismai neretai patvirtina mokesčių administratoriaus objektyvumą ir pagrįstumą.

Pavyzdžiui, 2021 m. vasario 17 d. LVAT byloje eA-364-556/2021 ginčas kilo dėl to, ar VMI, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnio 1 dalimi, pagrįstai konstatavo, jog UAB „Alekniskis“ buhalterinėje apskaitoje apskaityta skola bendrovės vadovui yra neapskaitytos ir nedeklaruotos pareiškėjo pajamos už realizuotą produkciją. Nustatyta, kad mokesčių administratorius PVM ir Pelno mokestį UAB „Alekniskis“ apskaičiavo vadovaudamasis Mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnio nuostatomis. Įvertinęs su bendrovės gautų pajamų apskaita susijusias aplinkybes, mokesčių administratorius konstatavo, kad ūkinės operacijos tarp jos ir atskaitingo asmens J. J. būtent tokiomis aplinkybėmis, kurios yra atspindėtos buhalterinės apskaitos dokumentuose, neįvyko, todėl apskaitos dokumentai neįvykusioms ūkinėms operacijoms negalėjo būti surašyti, t. y. bendrovė nepagrįstai išrašė kasos pajamų orderius, kuriais įformino atskaitingo asmens J. J. į UAB „Alekniskis“ kasą įnešamus pinigus, kaip „grąžinamus išduotus avansus“, iš viso 3 744 313,48 Lt sumai, nes pareiškėjo įformintos ūkinės operacijos, kurios yra atspindėtos buhalterinės apskaitos dokumentuose – kasos pajamų orderiais įforminti atskaitingo asmens „avansų grąžinimai į kasą“, realiai į kasą nevyko. LVAT konstatavo, kad VMI, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnio 1 dalyje įtvirtintu turinio viršenybės prieš formą principu, pagrįstai

neatsižvelgė į Bendrovės buhalterinėje apskaitoje apskaitytą įsiskolinimą vadovui ir tai pripažino pareiškėjo pajamomis, nuo šios sumos apskaičiavo mokėtiną PVM ir su juo susijusias sumas (UAB „Alekniskis“ prieš VMI prie FM, 2021, eA-364-556/2021). Iš esmės, tiek šioje, tiek kitose bylose pastebima, kad mokesčių administratoriui keliami aukšti įrodinėjimo standartai. Iš kitos pusės, savaimė suprantama, kad įrodymai turi būti neabejotini, nes tai susiję su mokesčių mokėtojų mokesstinės naštos didėjimu. Pastebima ir tai, kad formalūs įrodymai, formalūs įstatymų reikalavimų neįvykdymas turi vis mažesnę svorį ir atsižvelgiama į bendresnius, teisės aktų keliamus tikslus.

Ši mintis taip pat išsakoma ir teisės mokslininkų straipsnyje „Mokesčio mokėtojo teisės į PVM atskaitą įgyvendinimo naujovės: aktuali mokesčių ginčų praktika“, kuriame teigiama, kad visos šios apibrėžtos LVAT praktikos tendencijos, pastebimos pastaruoju metu, reiškia kokybinį teisės į PVM atskaitą vertinimo požiūrio pasikeitimą. Tokiu būdu nuo visiškai formalių kriterijų teisei į PVM atskaitą paneigti (rekvizitų trūkumai PVM sąskaitose-faktūrose; pardavimo PVM nuo konkretaus PVM apmokestinamo sandorio nesumokėjimo faktas) nuosekliai pereita prie materialių kriterijų taikymo (reikalavimo įrodyti mokesčių mokėtojo nesąžiningumą/sukčiavimą PVM srityje bei pagrįsti, kad mokesčių mokėtojas galėjo gauti tikslus duomenis apie kontrahento mokesčių prievolių valstybei vykdymo statusą). Tai nustato aukštesnius (įrodinėjimo prasme) veiklos standartus mokesčių administratoriui tikrinant teisės į PVM atskaitą teisėtumą bei kartu atveria platesnes galimybes mokesčių mokėtojams mokesčių ginčų metu nuginčyti, mokesčių administratoriaus sprendimus, jei jie paremti tik formaliais įrodymais (Juozaitis ir Valnėjus, 2015). Šias tendencijas galima pastebėti ir šiandieniniuose teismų sprendimuose. Darytina išvada, kad teisės į PVM atskaitą paneigimas turi ypatingą reikšmę mokesčių mokėtojui. Mokesčių mokėtojas neturi prarasti teisės į PVM atskaitą tais atvejais kuomet deda visas pastangas įsitikinti, kad jo ekonominėje veikloje nėra pastebimų trūkumų susijusių su kontrahentais (pavyzdžiui, su asmenimis iš, kurių perkamos prekės), nors pavieniai trūkumai ar aplinkybės gali būti atrastos. Todėl, sveikinta praktika, kuri krypta link materialių, bendrų, su teisės aktų tikslais susijusių reikalavimų įtvirtinimo.

Apibendrinant galima pasakyti, kad analizuojant ESTT ir LVAT praktiką nepastebėta kokių nors konceptualių skirtumų. LVAT nuosekliai tęsia savo praktiką, kuri ateina iš ESTT prejudicinių klausimų aiškinimo. Šiuo požiūriu, problematika nacionaliniu bei ES lygmeniu nesiskiria. Visi teisės į PVM atskaitos ribojimo pagrindai ateina iš PVM direktyvos aiškinimo, todėl galima būtų sakyti, kad šiuo aspektu, teismų praktika nacionaliniu ir ES lygmeniu pasireiškia tam tikru vienodumu. Be abejo, tam tikrų faktinių

situacijų skirtumai ESTT praktikoje, kurie nepasitaiko nacionalinėje praktikoje, gali kelti vertinimo ar traktavimo klausimų, todėl neretai vėl kreipimasi į ESTT naujų išaiškinimų (pavyzdžiui, eA-2121-968/2021, eA-434-602/2021). Tačiau, kalbant apie pačius teisės į PVM atskaitos ribojimo pagrindus ir jų taikymą, šiuo atveju reikėtų pasakyti, kad ESTT palieka tam tikrą laisvę interpretacijai, nes konkrečiai pats ESTT nepateikia konkrečių ribojimo pavyzdžių. Kitaip tariant, pagrindai, kuriais mokesčių administratorius gali riboti teisę į atskaitą yra išsakyti, tačiau nepasakyta, kokios konkrečiai aplinkybės turėtų būti įvertintos, kas turi būti įrodyta norint riboti teisę į atskaitą remiantis sukčiavimu, piktnaudžiavimu ar nesąžiningumu. Todėl, galbūt reikėtų teigti, kad šiuo atveju LVAT diskrecija yra nurodyti, kokios aplinkybės vertintinos kaip įrodymas nusakant piktnaudžiavimą arba nesąžiningumą. Iš kitos pusės, galbūt neįmanoma turėti konkretaus, baigtinio sąrašo aplinkybių, kurios rodytų ir patvirtintų piktnaudžiavimą ar nesąžiningumą. Visais atvejais, tikslas būna susijęs su mokesstinės naudos siekimu, o konkrečioje situacijoje, piktnaudžiavimo ar nesąžiningumo įrodymas yra fakto klausimas, kurį turi įrodyti mokesčių administratorius.

3.4. Nulio proc. PVM tarifas prekėms tiekiamoms į kitą valstybę narę ir sąsaja su PVM atskaita

Analizuojant skirtingas PVM apmokestinimo schemas, 0 proc. tarifo taikymas išsiskiria tuo, kad ši apmokestinimo schema yra paremta pilnu PVM atskaitymo principu. Nors tai yra apmokestinimo schema ir keliami reikalavimai skiriasi nuo teisės į PVM atskaitą, tačiau ribojimo atvejai yra iš esmės tapatūs. Taip pat, tam, kad asmuo galėtų pasinaudoti 0 proc. PVM tarifu, būtina įgyvendinti konkrečias sąlygas, kurių buvimą turi įrodyti pats asmuo, jeigu to pareikalauja mokesčių administratorius. PVMĮ 49 straipsnyje 1 dalyje nurodyta, kad 0 procentų PVM tarifu apmokestinamos prekės tada, kai tiekiamos kitoje valstybėje narėje įregistruotam PVM mokėtojui, kuris šių prekių tiekėjui nurodė tos kitos valstybės narės jam suteiktą PVM mokėtojo kodą, ir išgabenamos iš šalies teritorijos į kitą valstybę narę (neatsižvelgiant į tai, kas (prekių tiekėjas, pirkėjas ar bet kurio iš jų užsakymu trečioji šalis) prekes gabena). Šio straipsnio 2 dalyje išskiriamos naujos transporto priemonės, kur nurodyta, kad taikant 0 procentų PVM tarifą apmokestinamos naujos transporto priemonės, tiekiamos bet kuriam asmeniui ir išgabenamos iš šalies teritorijos į kitą valstybę narę (neatsižvelgiant į tai, kas (prekių tiekėjas, pirkėjas ar bet kurio iš jų užsakymu trečioji šalis) prekes gabena). O šio straipsnio 3 dalyje nurodoma, kad taikant 0 procentų PVM tarifą apmokestinamos akcizais apmokestinamos prekės, tiekiamos apmokestinamajam asmeniui arba juridiniam asmeniui, kuris nėra apmokestinamasis asmuo, kai šių asmenų kitų negu akcizais apmokestinamų prekių įsigijimas kitoje valstybėje narėje pagal Direktyvos 2006/112/EB 3 straipsnio 1 dalies nuostatas yra ne PVM objektas, ir išgabenamos iš šalies teritorijos į kitą valstybę narę (neatsižvelgiant į tai, kas (prekių tiekėjas, pirkėjas ar bet kurio iš jų užsakymu trečioji šalis) prekes gabena), kai jos laikantis Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo nuostatų gabenamos su akcizais apmokestinamų prekių gabenimo dokumentu ar su supaprastintu akcizais apmokestinamų prekių gabenimo dokumentu. Ši apmokestinimo schema atena iš PVM Direktyvos 138 straipsnio 1 dalies, kur pasakyta, kad valstybės narės neapmokestina prekių tiekimo, kai tas prekes pardavėjas ar prekes įsigyjantis asmuo išsiunčia ar išgabena į paskirties vietą, esančią Bendrijoje, bet ne jos atitinkamoje teritorijoje, arba kai tai atliekama pardavėjo ar prekes įsigyjančio asmens vardu, jei tenkinamos toliau išvardytos sąlygos:

a) prekės tiekiamos kitam apmokestinamajam asmeniui ar neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, veikiančiam kaip toks kitoje valstybėje narėje nei ta, kurioje pradedamas prekių siuntimas ar gabenimas;

b) apmokestinamasis asmuo arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, kuriam patiekta prekė, yra įregistruotas PVM mokėtoju kitoje valstybėje narėje nei ta, kurioje pradedamas prekių siuntimas arba gabenimas ir kuris tiekėjui yra nurodęs šį PVM mokėtojo kodą.

Pastebėtina, kad PVM direktyvoje nurodoma „PVM neapmokestinama“, o PVMĮ nurodoma „apmokestinama 0 procentų PVM tarifu“, tačiau reikia pabrėžti PVMĮ prasme, PVM neapmokestinimo ir 0 proc. tarifo taikymo atėjai nėra tapatūs, kas reiškia PVMĮ ir PVM direktyvos neapmokestinimas PVM irgi nėra tapatus, nes PVM direktyvos prasme, neapsimokestinimas būtent reiškia 0 proc. tarifą. Toliau, kyla klausimas kokie reikalavimai taikomi šiam 0 proc. taikymui,

PVMĮ 49 straipsnio komentare nurodoma, kad 0 proc. PVM tarifas taikomas tik tada, jeigu yra įvykdytos šios sąlygos:

1.1. prekės tiekiamos kitoje valstybėje narėje įregistruotam PVM mokėtoju;

1.2. pirkėjas įgyja teisę disponuoti prekėmis, t. y. kad sandoris būtų laikomas prekių tiekimu asmeniui, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2006/112/EB 14 straipsnio 1 dalį, būtina, kad šis sandoris suteiktų šiam asmeniui teisę realiai disponuoti prekėmis kaip savininkui. Pagal ESTT praktiką „prekių tiekimą“ sąvoka, įtvirtinta šioje nuostatoje, reiškia ne nuosavybės teisės perdavimą taikomą nacionalinėje teisėje numatytais būdais, bet apima visus materialiojo turto perleidimo sandorius, kuriais viena šalis suteikia kitai šaliai teisę disponuoti tuo turtu taip, lyg ji būtų šio turto savininkė. Kitaip sakant, prekių tiekimu momento nustatymas priklauso nuo disponavimo perduodamomis prekėmis kaip prekių savininkui teisės perėjimo prekių gavėjui ar kitam asmeniui momento ir nėra sietinas su nuosavybės teisės perleidimu, kaip jis suprantamas pagal Lietuvos Respublikos civilinio kodekso nuostatas bei gali apimti tokius atvejus, kai asmuo, nors ir nėra laikomas savininku pagal Civilinio kodekso nuostatas, tačiau turi teisę disponuoti prekėmis kaip savininkas. Tai, ar asmuo turi teisę disponuoti prekėmis kaip prekių savininkas, priklauso nuo tokių kriterijų kaip teisės priimti sprendimus, atlikti tam tikrus veiksmus su prekėmis (pvz., prekes pervežti, supakuoti, perdirbti ir pan.), įgijimo, nuo rizikos dėl prekių žuvimo, sugadinimo ir pan. veiksmų perėjimo ir pan.;

1.3. prekės fiziškai išgabenamos iš tiekėjo valstybės narės teritorijos, o už prekių išgabenimą atsakingas prekių tiekėjas ar pirkėjas.

Taigi, šiuo atveju, išskiriami trys pagrindiniai reikalavimai 0 proc. taikymui: būvimas PVM mokėtoju, prekės perduotos ir išgabentos iš valstybės. Tačiau, kartu yra ir pakankamai griežti reikalavimai, 0 proc. pagrįstumo įrodymui. PVMĮ 56 straipsnyje 1 dalyje pasakyta, kad PVM mokėtojas, pritaikęs 0 procentų PVM tarifą pagal PVMĮ 49 straipsnį, privalo turėti arba įrodymus, nurodytus Reglamento (ES) Nr. 282/2011 45a straipsnyje, arba kitus įrodymus, kad prekės išgabentos iš šalies teritorijos, ir įrodymus, kad asmuo, kuriam prekės išgabentos, yra kitoje valstybėje narėje registruotas PVM mokėtojas. Kartu, šiame straipsnyje nurodomos ir mokesčių administratoriaus teisės, kur minėto straipsnio 4 ir 5 dalyje pasakyta, kad mokesčių administratorius Mokesčių administravimo įstatymo nustatyta tvarka turi teisę pareikalauti pateikti ir kitus papildomus įrodymus 0 procentų PVM tarifo pritaikymo pagrįstumui įvertinti. Kai PVM mokėtojas negali įrodyti, kad prekių tiekimui, prekių įsigijimui iš kitos valstybės narės arba paslaugų teikimui 0 procentų PVM tarifas pritaikytas pagrįstai, toks prekių tiekimas, prekių įsigijimas iš kitos valstybės narės arba paslaugų teikimas apmokestinamas taikant standartinį PVM tarifą arba lengvatinį PVM tarifą, jeigu jis šioms prekėms arba paslaugoms nustatytas. Nepaisant kitų šio straipsnio nuostatų, mokesčio administratorius turi teisę savo iniciatyva pats ar per tam įgaliotas teisėsaugos institucijas surinkti papildomus įrodymus 0 procentų PVM tarifo pritaikymo pagrįstumui įvertinti. Gavus įrodymų, kad prekių tiekimui, prekių įsigijimui iš kitos valstybės narės ar paslaugų teikimui 0 procentų PVM tarifas pritaikytas nepagrįstai, toks prekių tiekimas, prekių įsigijimas iš kitos valstybės narės ar paslaugų teikimas apmokestinamas taikant standartinį PVM tarifą arba lengvatinį PVM tarifą, jeigu jis šioms prekėms ar paslaugoms nustatytas.

Iš paskutinių nurodytų PVMĮ nuostatų pasimato panašumas į PVM atskaitą. Pirma, kad teisė būtų įgyvendinama, reikia atitikti tam tikrus reikalavimus. Antra, jeigu tam tikros sąlygos nėra tenkinamos, didėja mokesstinė našta paneigiant teisę į atskaitą. Kitaip tariant, pasinaudojus 0 proc. PVM tarifu ir patiekus prekes į kitą Bendrijos narę, atsiranda teisė pilnai atskaityti pirkimo PVM savo valstybėje. Kalbant apie prekių išgabenimą ir 0 proc. taikymą, atskaita taikoma momentaliai, tačiau galima teigti, šiuo atveju teisė į atskaitą tam tikra prasme gali būti ribojama, nes mokesčių administratoriui nustačius pažeidimus, taikomas standartinis PVM tarifas.

Toliau, kyla klausimas, kokie šiuo atveju gali būti įrodymai, kuomet prekės gabenamos į kita valstybę narę. PVMĮ 56 straipsnio komentare nurodoma, kad PVM mokėtojas, pritaikęs 0 proc. PVM tarifą pagal PVM įstatymo 49 straipsnį (prekių tiekimas į kitą valstybę narę), privalo turėti tokius įrodymus:

1.1. įrodymą, kad prekės buvo fiziškai išgabentos iš Lietuvos ir pirkėjas įgijo teisę disponuoti prekėmis kaip savo, taip pat kas buvo atsakingas už prekių išgabenimą (prekių tiekėjas ar pirkėjas),

1.2. o tais atvejais, kai prekės tiekiamos pirkėjui kitoje valstybėje narėje registruotam PVM mokėtoju – dar ir įrodymą, kad asmuo, kuriam prekės yra išgabentos, yra registruotas PVM mokėtoju kitoje valstybėje narėje. Dokumentai, kurie įrodo prekių tiekimą pagal PVMĮ 49 straipsnį:

2.1. prekių gabenimo dokumentai (gaunami iš vežėjo atsakingo už prekių išgabenimą);

2.2. užsakymai ar / ir kita korespondencija;

2.3. vidinė įmonės korespondencija;

2.4. PVM sąskaitos faktūros;

2.5. prekių pakavimo dokumentai;

2.6. draudimo dokumentai;

2.7. prekių pirkimo-pardavimo sutartys;

2.8. pirkėjo apmokėjimo dokumentai;

2.9. pirkėjo patvirtinimas, kad prekės gautos (prekių pristatymo dokumentas, kuriuo pardavėjas ir pirkėjas patvirtina, kad prekės yra išgabentos ir pristatytos; patvirtinimas, kad pirkėjas deklaravo mokesčių administratoriui prekių įsigijimą iš kitos valstybės narės galėtų būti, kaip papildomas dokumentas);

2.10. dokumentai patvirtinantys teisės disponuoti prekėmis perdavimo faktą ir sąlygas (pvz., priėmimo-perdavimo aktas su pardavėjo ir pirkėjo parašais, CMR krovinio važtaraštis su gavėjo parašu, taikytos INCOTERMS sąlygos ir pan.);

2.11. pirkėjo statusą patvirtinantys dokumentai (pvz., oficialaus juridinių asmenų registro išrašas, kad pirkėjas yra realus juridinis asmuo; naujausia pirkėjo finansinė atskaitomybė, oficialių institucijų išduoti dokumentai (leidimai, licencijos), ar kt. dokumentai);

2.12. kiti papildomi dokumentai.

Taip pat, PVMĮ 56 straipsnio komentare pažymima, kad reikia turėti įrodymus pagrindžiančius asmens būvimą PVM mokėtoju kitoje valstybėje narėje. Įrodymai, pagrindžiantys asmens PVM registraciją kitoje valstybėje narėje, gali būti:

2.1. pirkėjo atsiųsta (faksu, klasikiniu ar elektroniniu paštu) jo PVM registracijos pažymėjimo kopija;

2.2. pirkėjo atsiųsta tos Europos Sąjungos valstybės narės, kurioje įsikūręs pirkėjas, mokesčių administratoriaus išduota pažyma, patvirtinanti registravimo PVM mokėtoju faktą;

2.3. pirkėjo laiškas, kuriame jis nurodo savo identifikacinius duomenis.

Taigi, įgyvendinus minėtas tris sąlygas (būvimą PVM mokėtoju, prekių perdavimą ir realų išgabėtimą iš šalies) asmuo įgyja teisę pritaikyti 0 proc. PVM tarifą. Kaip žinoma iš teismų praktikos, tam tikri formalūs reikalavimai, tokie kaip neįsiregistravimas PVM mokėtoju, dar nepanaikina teisės atskaityti PVM, tačiau šiuo atveju įgyvendinus 0 proc. PVM tarifui keliamas sąlygas, asmuo, pasinaudojęs prekių tiekimui Bendrijos viduje taikomam 0 proc. PVM tarifui, įgyja teisę į PVM atskaitą. Taip pat, kadangi tai yra speciali apmokestinimo schema, yra papildomos sąlygos, kurias turi įgyvendinti asmuo tiekdamas prekes, tai yra, dokumentų ir sutarčių turėjimais bei pateikimas jeigu mokesčių administratorius to pareikalauja. Būtent mokesčių mokėtojui tenka pareiga įrodyti, pavyzdžiui, kad prekės buvo išgabentos į šalies arba, kad jos buvo perduotos. Iš kitos pusės, jeigu sandoriai vykdomai nesąžiningai ar piktnaudžiaujant teise į atskaitą, šiuo atveju, teisės į atskaitą ribojimo pagrindai, sąlygos ir įrodinėjimo pareiga nesikeičia, kaip nagrinėta anksčiau, bet aktualu panagrinėti teismų praktiką susijusią būtent su 0 proc. PVM tarifu ir PVM atskaita.

Pavyzdžiui, remiantis administracinių teismų praktika dėl 0 proc. PVM tarifo taikymo, 2021 m. sausio 11 d. LVAT byloje eA-4491-968/2020, kur mokestinis ginčas kilo dėl pareiškėjui UAB „Sekantis žingsnis“ papildomai apskaičiuotų 1 336 635,47 Eur PVM, 475 857,58 Eur PVM delspinigių, 133 663 Eur PVM baudos bei atsisakymo tenkinti jo prašymą grąžinti 103 973,59 Eur PVM, mokesčių administratoriui nustačius, kad pareiškėjas, pažeisdamas tuo metu galiojusios redakcijos Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 49 straipsnio 1 dalį ir 56 straipsnio 1 dalį, nepagrįstai laikotarpiu nuo 2011 m. spalio 1 d. iki 2012 m. gruodžio 31 d. (toliau – ir ginčo laikotarpis) atliktus metalo armatūros (toliau – ir prekės) tiekimus Kipro, Lenkijos bei Čekijos įmonėms apmokestino taikydamas 0 proc. PVM tarifą. LVAT konstatavo, kad pirmosios instancijos

teismas, nepažeisdamas įrodymų vertinimo taisyklių, tinkamai įvertino su tariamais prekių tiekimais susijusias mokesčių administratoriaus nustatytas reikšmingas aplinkybes. Teisėjų kolegijos nuomone, remiantis mokestinio patikrinimo metu surinktais įrodymais nustatytą aplinkybių visumą nurodo tai, kad: CMR važtaraščius už skirtingas įmones pasirašinėjo tas pats asmuo; atsiskaitymus vykdė ne tik PVM sąskaitose faktūrose informinti pirkėjai, bet ir kitos įmonės; visi ginčo PVM sąskaitose faktūrose informinti prekių pirkėjai laikomi „dingusiais prekeiviais“; pareiškėjo vadovas mokestinio patikrinimo metu nenurodė pirkėjų vadovų ar atstovų vardų ir pavardžių, nepateikė duomenų, ar asmenys, pasirašę dokumentuose, gali atstovauti įmonėms pirkėjams; pareiškėjas nepateikė užsakymų, vidinės įmonės korespondencijos, iš kurios būtų aiškūs pirkėjus identifikuojantys duomenys; iš CMR važtaraščių nustatyta, kad tam pačiam kontrahentui prekės buvo tiekiamos skirtingais adresais; CMR važtaraščiai, kuriais informintas krovinių (parduotų prekių) gabenimas, yra neišsamūs; ir kt.) neabejotinai patvirtina, kad pareiškėjas, būdamas atidus ir rūpestingas, galėjo matyti akivaizdžius požymius, jog kontrahentai, kurių vardu jis išrašė paminėtas PVM sąskaitas faktūras, dalyvavo mokestiniame sukčiavime, o ūkinės operacijos įvyko ne tomis aplinkybėmis, kokios pavaizduotos buhalterinės apskaitos dokumentuose. Esant tokioms aplinkybėms, kokios nustatytos nagrinėjamoje byloje, mokesčių administratorius pagrįstai sprendė, jog pareiškėjas nesiėmė veiksmų, kurių privalėjo imtis, kad įsitikintų kontrahentų sąžiningumu. LVAT kaip nepagrįstus atmeta apeliacinio skundo teiginius, susijusius su tuo, kad pareiškėjas, dalyvaudamas ginčo tiekimų grandinėje, negalėjo matyti mokestinio sukčiavimo požymių ir ėmėsi visų pagrįstų veiksmų, kad įsitikintų kontrahentų sąžiningumu (UAB „Sekantis žingsnis“, 2021, LVAT Nr. eA-4491-968/2020). Šiuo atveju, teismas neleido mokesčių mokėtojui taikyti 0 proc. PVM tarifo, nes buvo įrodytas nesąžiningumo faktas. Atkreiptinas dėmesys, kad naudojamos tos pačios ribojimo sąlygos (sukčiavimas, nesąžiningumas), kaip ir teisės į PVM atskaitą ribojimo atveju.

Kitoje byloje A-556-1752/13 LVAT pasakė, kad pridėtinės vertės mokesčio įstatyme nėra nustatyta, kokius konkrečiai dokumentus turi turėti PVM mokėtojas išgabenant prekes į kitą Europos Sąjungos valstybę, svarbu, kad pagal tokius dokumentus galima būtų nustatyti išgabavimo į kitą Europos Sąjungos valstybę faktą. Kai PVM mokėtojas negali įrodyti, kad prekių tiekimui, prekių įsigijimui iš kitos valstybės narės arba paslaugų teikimui 0 procentų PVM tarifas pritaikytas pagrįstai, toks prekių tiekimas, prekių įsigijimas iš kitos valstybės narės arba paslaugų teikimas apmokestinamas taikant standartinį PVM tarifą arba lengvatinį PVM tarifą, jeigu jis šioms prekėms arba paslaugoms

nustatytas. Tęsdamas, teismas pabrėžia, kad pareiga įrodyti, jog prekės buvo išgabentos iš Lietuvos Respublikos teritorijos, tenka mokesčių mokėtojui, o mokesčių administratoriui kilus abejonių dėl pateiktų įrodymų teisingumo, jis, savo ruožtu, gali rinkti papildomus duomenis, kurie galėtų paneigti mokesčių mokėtojo pateiktus įrodymus (UAB „Mechel Nemunas“ prieš VMI prie FM, 2013, LVAT Nr. A-556-1752/13) Taigi, skirtingai negu sąžiningumo/nesąžiningumo ir žinojimo/turėjimo žinoti atveju, pareiga įrodinėti tenka mokesčių mokėtojui. Kitaip tariant, mokesčių mokėtojas pasinaudojęs 0 proc. PVM tarifu ir dėl to atskaitęs pirkimo PVM savo valstybėje, mokesčių administratoriui turi įrodyti tai, kad yra įgyvendintos 0 proc. PVM tarifo taikymo sąlygos ir kad šiuo pagrindu galėjo atskaityti PVM. Dar daugiau, PVMĮ komentaro 56 straipsnio 5 dalies komentare nurodoma, kad mokesčių administratorius turi teisę atsižvelgti į kiekvieną konkretų atvejį ir, jeigu yra pagrindo manyti, kad yra pateikti neteisingi duomenys, suklastoti dokumentai, turi teisę rinkti iš kitų valstybės institucijų, užsienio valstybių bei užsienio valstybių institucijų papildomą informaciją dėl mokesčių mokėtojo pateiktų duomenų tikrumo. Kai mokesčių administratorius turi patvirtinimą, kad yra pateikti klaidingi duomenys apie 0 procentų PVM tarifo taikymą ir 0 procentų PVM tarifas buvo pritaikytas nepagrįstai, tai toks prekių tiekimas ar paslaugų teikimas apmokestinamas taikant standartinį PVM tarifą arba lengvatinį PVM tarifą, jeigu jis šioms prekėms ar paslaugoms nustatytas. Šiuo atveju, pasakymas, kad mokesčių administratorius savo nuožiūra gali neleisti pasinaudoti PVM tarifo lengvata, nereiškia, kad mokesčių administratorius nerenka įrodymų. Kaip nurodyta, svarbu, kad nekiltų abejonių, remiantis pagrįstomis ir objektyviomis aplinkybėmis tam, kad būtų pritaikytas standartinis PVM tarifas.

Tęsiant argumentaciją dėl mokesčių mokėtojo įrodinėjimo pareigos, 2021 m. gegužės 12 d. LVAT byloje eA-1270-815/2021 kilo ginčas dėl žemės ūkio produktų tiekimo. LVAT konstatavo, kad elgdamasis sąžiningai ir norėdamas įsitikinti tiekėjo patikimumu, pareiškėjas turėjo reikalauti pardavėjo pateikti rapsų kilmės dokumentus, augintojų ūkių registracijos dokumentus (pirkimo sutartyse numatyta, kad priimami grūdai, kurie išauginti ūkyje, registruotame žemės ūkio ir kaimo verslo registre, ar augintojų, užsiregistravusių registruotų pašarų ūkio subjektų sąrašė), taip pat turėti šių dokumentų kopijas. Pareiškėjas nepateikė nė vieno dokumento, patvirtinančio, kad domėjosi tiekėju ir tiekiamų grūdų (rapsų) kokybe, informacija apie grūdų augintoją. Teisėjų kolegija akcentuoja, kad pirmosios instancijos teismas atkreipė dėmesį, jog įsigydamas grūdus iš kitų tiekėjų – Lietuvos Respublikoje registruotų ūkininkų ūkių pagal grūdų pirkimo–pardavimo sutartis, pareiškėjas pateikė patikimumą ir kokybę pagrindžiančius dokumentus, tačiau iš UAB

„Gausta“ jų nereikalavo, neišsaugojo rapsų kokybės ir kilmės pagrindimo dokumentų, o sudarydamas sutartis su UAB „Gausta“ nurodė tikrovės neatitinkančią informaciją, kad yra sertifikuotas ISCC organizacijoje dėl biomasės tvarumo reikalavimų laikymosi Europos Sąjungoje, nors 2016 metais tokio sertifikato neturėjo. Taip pat, teismas pabrėžia, kad apeliacinio skundo motyvai nesudaro jokio teisinio pagrindo paneigti pirmosios instancijos teismo padarytas išvadas, kad paminėtos aplinkybės patvirtina pareiškėjo nesąžiningumą, t. y. žinojimą (turėjimą žinoti), jog, įsigydamas 2 008,94 t rapsų iš UAB „Gausta“, jis dalyvauja sukčiavime PVM srityje. Nei pareiškėjas, nei UAB „Gausta“ ar kitos sandorių grandinėje dalyvavusios bendrovės patalpų ar sandėlių Akmenėje neturėjo, todėl būtent šiuose sandoriuose gabenimą UAB „Agerona“ patvirtindamas CMR dokumentuose su nurodyta faktiškai neturima ir neegzistuojančia išsiuntimo vieta, pareiškėjas žinojo ar galėjo žinoti, kad dalyvauja sukčiavime. Konstatuota, kad išrašytose PVM sąskaitose faktūrose nurodytos ūkinės operacijos faktiškai neįvyko, rapsų pirkimo sandoriai vyko PVM sukčiavimo grandinėje (UAB „RKJ Grupė“ prie VMI prie FM, 2021, LVAT Nr. eA-1270-815/2021). Taigi, šiuo atveju prekių tiekimui nebuvo leista pritaikyti 0 proc. PVM tarifo. Teismas iš esmės dar kartą patvirtino mokesčių mokėtų pareigas, konkrečiai, įrodinėjant bei įsitikinant dėl kontrahentų, su kuriais sudaromi sandoriai, sąžiningumo. Todėl, kadangi asmuo buvo nesąžiningas, kartu negalės pasinaudoti ir teise į PVM atskaitą.

Apibendrinant, galima sakyti, kad lyginant 0 proc. PVM tarifo taikymą prekių tiekimui ir teisę į PVM atskaitą, matyti, kad 0 proc. PVM tarifo apmokestinimo schema turi tokius pačius ribojimo pagrindus, kaip teisė į PVM atskaitą atveju. Nulio procentų PVM tarifo atveju, atskaitymas įvyksta momentaliai, esant prekių tiekimui į kitą valstybę narę, o paneigus šią teisę, taikomas standartinis PVM tarifas. Kitaip, asmuo įgyvendinęs 0 proc. PVM tarifui keliamas sąlygas, įgyja teisę į PVM atskaitą. Taigi, kaip ir teisės į PVM atskaitą atveju, ribojant 0 proc. PVM tarifo taikymą, padidėja mokestinė našta. Turint mintyje, kad vienodai taikomi teisės ribojimo atvejai (sukčiavimo, piktnaudžiavimo, sąžiningumo atvejais), reikėtų teigti, kad teisė taikyti 0 proc. PVM tarifą susijusi su teise į PVM atskaitą, todėl 0 proc. PVM tarifo taikymo atveju, ribojimai atskaityti PVM taip pat neturėtų būti susiję tik su formalių reikalavimų neįgyvendinimu. Svarbu, kad kiek įmanoma, būtų atsižvelgiama į apmokestinimo neutralumo principą.

IŠVADOS

1. Teisė į PVM atskaitą yra esminis PVM elementas, kuris leidžia efektyviai vykdyti ekonominę veiklą apmokestinamiesiems asmenims. Neutralumas yra viena iš esminių sąlygų vykdant ekonominę veiklą, apmokestinimo PVM srityje. Formalios taisyklės neturėtų iškreipti veiklos, taip patiriant didesnę mokestinę našą. Tam, kad neatsirastų konkurencinių nelygumų ES viduje, svarbu vis didesnis apmokestinimo harmonizavimas.
2. Mokesčių mokėtojas neturi prarasti teisės į PVM atskaitą tais atvejais kuomet deda visas pastangas įsitikinti, kad jo ekonominėje veikloje nėra pastebimų trūkumų susijusių su kontrahentais. Dar daugiau, kaip teisės aktų raida ir teismų praktika rodo, formalus teisės į PVM apribojimai vis mažiau reglamentuojami ir pripažįstami.
3. Teisės į PVM atskaitos ribojimai yra pagrįsti mokesčio mokėtojo sąmoningais veiksmais, kuriais siekiama vienaip ar kitaip gauti mokestinės naudos. Piktnaudžiavimas esamu teisiniu reguliavimu arba esamų teisinių sprangų naudojimas yra pagrindas riboti teisę į atskaitą. Vien tik buvimas (tai yra nežinant ir objektyviai nesant galimybių nustatyti) PVM sukčiavimo schemose nėra pagrindas riboti PVM atskaitos teisės. Tačiau dalyvavimas PVM sukčiavimo schemose yra pagrindas riboti PVM atskaitos teisę. Dalyvavimas taip pat apima žinojimą apie tokias schemas ir turėjimą žinoti apie kitų kontrahentų sukčiavimo arba pačio asmens sukčiavimą.
4. Sąžininga ekonominė veikla yra nuo įvairių (subjektyvių ir objektyvių) aplinkybių priklausantis klausimas, tačiau sąžiningumas kartu yra prielaida neprarasti PVM atskaitos. Todėl į ekonominės veiklos planavimą įeina ir sąmoningai priimami sprendimai vengti bet kokių priešingų veiksmų ES ir Lietuvos teisės aktų atžvilgių.
5. Mokesčių administratoriui tenka pareiga įrodyti, kad mokesčių mokėtojas žinojo ar turėjo žinoti apie prekių tiekimo ar paslaugų teikimo grandinėse esamą sukčiavimą. Kitaip tariant, tais atvejais kuomet norima riboti teisę į atskaitą dėl sukčiavimo, piktnaudžiavimo, nesąžiningumo. Tačiau, mokesčių mokėtojui tenka įrodinėjimo pareiga tuomet, kad kyla klausimas dėl formalių, teisės aktuose įtvirtintų reikalavimų įgyvendinimo
6. Teisė taikyti 0 proc. PVM tarifą prekių tiekimo į kitas ES valstybes nares atveju yra susijusi su teise į PVM atskaitą, todėl 0 proc. PVM tarifo taikymo atveju, ribojimai

atskaityti PVM taip pat neturėtų būti susiję tik su formalių reikalavimų neįgyvendinimu, tačiau iš atliktos analizės matyti, kad 0 proc. PVM tarifo atveju, formalūs reikalavimai yra plačiau ir griežčiau taikomi nei paprastai PVM atskaitos atveju.

7. Atlikus analizę, fundamentalaus skirtumo teisėje į PVM atskaitą nacionaliniu ar ES lygmeniu nepastebėta. Iš esmės, PVM yra harmonizuotas ES lygmeniu, kur PVM sistemos pamatą įtvirtina PVM direktyva. Nacionalinėje teisėje, PVM direktyvos nuostatos yra inkorporuotos ir pasirinkimo ar reguliavimo laisvė yra ten, kur pati PVM direktyva nustato (pavyzdžiui, tarifų dydžiai). Todėl ir teismų praktikoje egzistuoja nuosekli ir bendra praktika, kurią formuoja ESTT.

ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

EUROPOS SAJUNGOS NORMINIAI TEISĖS AKTAI

1. Europos Tarybos 2006 m. lapkričio 28 d. direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos L 347/1.

LIETUVOS RESPUBLIKOS NORMINIAI TEISĖS AKTAI

1. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) (2002), *Valstybės žinios*, 35-1271.

POĮSTATIMINIAI TEISĖS AKTAI

1. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras (su pakeitimais ir papildymais) Valstybinė mokesčių inspekcija, 2004. Nr. KD-5644.

SPECIALIOJI LITERATŪRA

1. Čerka, P.; Grigienė, J. (2017). Piktnaudžiavimas mokesčių teisėje, kurio pagrindu prarandama teisė į PVM atskaitą. *Teisės apžvalga*, 2 (16), p. 100-112. Prieiga per internetą: https://www.vdu.lt/cris/bitstream/20.500.12259/35280/1/ISSN2029-4239_2017_N_2_16.PG_100-112.pdf
2. Damulienė, A.; Vengrauskas, V. (2001). Europos Sąjungos mokesčių sistema ir jos įtaka verslo plėtojimui. *Jurisprudencija*, 23(15), p. 7-18.
3. Fedosiuk, O. (2010). Sukčiavimas pridėtinės vertės mokesčio srityje: samprata ir kvalifikavimo pagrindai. *Jurisprudencija*, 4(122), p. 169-187.
4. Juozaitis, M.; Valntejus, G. (2015). Mokesčio mokėtojo teisės į PVM atskaitą įgyvendinimo naujovės: aktuali mokesčių ginčų praktika [interaktyvus]. Prieiga per internetą: http://www.mzinios.lt/lt/2015-04-07/straipsniai/mokesciu_teise/mokescio_moketojo_teises_i_pvm_atskaita_igyvendinimo_naujoves_aktuali_mokestiniu_gincu_praktika.html
5. Smalakienė, E. (2004). Pridėtinės vertės mokesčio ataskaitos probleminiai aspektai. *Jurisprudencija*, 2004, 51(43), p. 62-69.
6. Tušaitė, J. (2003). Naujosios mokesčių sistemos bruožai. *Jurisprudencija*, 48(40), p. 107-121.

EUROPOS SAJUNGOS TEISINGUMO TEISMO SPRENDIMAI

1. Finanzamt Goslar [ESTT], Nr. C-400/98, [2000-06-08], ECLI:EU:C:2000:304.
2. Kretztechnik AG [ESTT], Nr. C-465/03, [2005-05-26], ECLI:EU:C:2005:320.
3. Optigen, Fulcrum Electronics, Bond House Systems [ESTT], Nr. C-354/03, C-355/03, C-484/03, [2006-01-12], ECLI:EU:C:2006:16.
4. Halifax [ESTT], Nr. C-255/02, [2006-02-21], ECLI:EU:C:2006:121.
5. Axel Kittel, Recolta Recycling [ESTT], Nr. C-439/04 ir C-440/04, [2006-07-06], ECLI:EU:C:2006:446.
6. Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG [ESTT], Nr. C-437/06, [2008-03-13], ECLI:EU:C:2008:166.
7. Nidera Handelscompagnie [ESTT], Nr. C-385/09, [2010-10-21], ECLI:EU:C:2010:627.
8. Bundesgerichtshof vs. R. [ESTT], Nr. C-285/09, [2010-12-07], ECLI:EU:C:2010:742.
9. Bogusław Juliusz Dankowski [ESTT], Nr. C-438/09, [2010-12-22], ECLI:EU:C:2010:818.
10. Mahagében [ESTT], Nr. C-80/11 ir C-142/11, [2012-06-21], ECLI:EU:C:2012:373.
11. Gábor Tóth [ESTT], Nr. C-324/11, [2012-09-06], ECLI:EU:C:2012:549.
12. Bonik EOOD [ESTT], Nr. C-285/11, [2012-12-06], ECLI:EU:C:2012:774.
13. GST – Sarviz AG Germania [ESTT], Nr. C-111/14, [2015-04-23], ECLI:EU:C:2015:267.
14. Ryanair [ESTT], Nr. C-249/17, [2018-10-17], ECLI:EU:C:2018:834.
15. Kuršu zeme [ESTT], Nr. C-273/18, [2019-07-10], ECLI:EU:C:2019:588.
16. Sonaecom SGPS [ESTT], Nr. C-42/19, [2020-11-12], ECLI:EU:C:2020:913.
17. A. vs. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej [ESTT], Nr. C-895/19, [2021-03-18], ECLI:EU:C:2021:216.
18. Skellefteå Industrihus [ESTT], Nr. C-248/20, [2021-05-18], ECLI:EU:C:2021:394.

LIETUVOS VYRIAUSIOJO ADMINISTRACINIO TEISMO SPRENDIMAI

1. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2013 m. vasario 5 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-602-705-13.
2. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2013 m. rugsėjo 16 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-556-1752/2013.

3. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. lapkričio 20 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. eA-1726-602/2019.
4. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. sausio 11 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. eA-4491-968/2020.
5. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. vasario 3 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. eA-365-575/2021.
6. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. vasario 17 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. eA-364-556/2021.
7. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. kovo 24 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. eA-2169-968/2021

KITI ŠALTINIAI

1. Lietuvos vyriausias administracinis teismas (2014). Biuletenis Nr. 27. [interaktyvus]. [žiūrėta 2021 m. spalio 15 d.]. Prieiga per internetą: <https://www.lvat.lt/data/public/uploads/2018/01/lvat-biuletenis-nr.27.pdf>
2. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerija (2017). Leidinys *PVM atskaita*. [interaktyvus]. [žiūrėta 2021 m. spalio 20 d.]. Prieiga per internetą: <https://www.vmi.lt/evmi/documents/20142/391077/KD0001737+KD-3062+Leidinys+%E2%80%9EPVM+atskaita%E2%80%9C.pdf/a175cd13-28d3-e9de-358c-dafd16626cc5?t=1544783269907>
3. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerija (2017). Leidinys *Kaip išvengti įtraukimo į sandorius, susijusius su sukčiavimu PVM srityje*. [interaktyvus]. [žiūrėta 2021 m. lapkričio 2 d.]. Prieiga per internetą: <https://www.vmi.lt/evmi/documents/20142/391176/KAIP+I%C5%A0VENGTI+%C4%AETRAUKIMO+%C4%AE+SANDORIUS+SUK%C4%8CIAVIMU+PVM+SRITYJE.pdf/68adeb55-bb46-9116-fef1-c7cea7d15061?t=1545317250746>

SANTRAUKA

PVM atskaitos problematika nacionaliniu ir Europos Sąjungos lygmeniu

Vaidas Maksvytis

Magistro darbe analizuojamas teisės į pridėtinės vertės mokesčio institutas, remiantis naujausia Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo bei Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktika kartu su Lietuvos ir Europos Sąjungos teisės aktų analize. Teisė į pridėtinės vertės mokesčio atskaitą pasireiškia teisės aktuose reglamentuotų reikalavimų įgyvendinimą. Tačiau svarbu atkreipti dėmesį į teisės atskaityti sumokėtą pridėtinės vertės mokestį praradimo atveju, arba kitaip, teisės ribojimo atvejus. Todėl, magistro darbe taip pat analizuojami sukčiavimo, piktnaudžiavimo, nesąžiningumo sąlygos kaip prielaidos riboti teisę į pridėtinės vertės mokesčio atskaitą.

Darbe, pirma, apžvelgiama pati pridėtinės vertės mokesčio sistema. Lietuva kaip Europos Sąjungos narė ne tik prekiauja savo šalie viduje, tačiau yra dalis bendros rinkos, todėl iš pradžių atskleidžiama šios sistemos esminiai aspektai. Toliau, nagrinėjama pati teisės į pridėtinės vertės mokesčio atskaitą sampratą. Išryškėja neutralumo principo svarba vykdant ekonominę veiklą, kuomet atsiranda prievolė skaičiuoti ir mokėti pridėtinės vertės mokestį. Analizuojant aktualią ir naujausią teismų praktiką, pastebima svarbių sprendimų, kurie turi įtakos pridėtinės vertės mokesčių mokėtojams ir norintiems atskaityti sumokėtą mokestį. Pavyzdžiui, pastebima, kad mažėja formalių reikalavimų svarba kaip pagrindo apriboti teisę atskaityti pridėtinės vertės mokestį. Tačiau, analizuojant 0 proc. pridėtinės vertės mokesčio tarifo taikymą tiekiamoms prekėms į Europos Sąjungos valstybes nares ir teisės į atskaitą sąryši, pastebima, kad 0 proc. tarifo taikymo atveju dar egzistuoja griežtesni formalių taisyklių taikymas.

SUMMARY

Problems of VAT Deduction at the National and European Union level

Vaidas Maksvytis

This master thesis provides analysis of the institute of the right to deduct value added tax, based on the latest case law of the Supreme Administrative Court of Lithuania and the Court of Justice of the European Union, together with the analysis of Lithuanian and European Union legislation. The right to deduct value added tax manifests itself in the implementation of the requirements regulated by law. However, it is important to pay attention to cases of loss of the right to deduct value added tax, in other words, restriction of the right. Therefore, the conditions of fraud, abuse and dishonesty are also analyzed in this master thesis as preconditions for restricting the right to deduct value added tax.

The paper first reviews the value added tax system itself. Lithuania, as a member of the European Union, not only trades domestically, but is part of the common market, therefore, the essential aspects of this system are initially revealed. Next, the very concept of the right to deduct VAT is analyzed. The importance of the principle of neutrality in the exercise of an economic activity is seen, when there are obligations to pay value added tax. An analysis of relevant and recent case law reveals important decisions that affect value added taxpayers and those wishing to deduct the tax paid. For example, the importance of formal requirements as a basis for restricting the right to deduct VAT is declining. However, an analysis of the relationship between the application of a 0% VAT rate to supplies to the Member States of the European Union and the right to deduct shows that the application of a 0% rate still has stricter formal rules.